

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Disertační práce

**Daň z přidané hodnoty v mezinárodním obchodu se
zbožím**

Value Added Tax in International Trade in Goods

Červen, 2016

Milan Tomíček

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou disertační práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 6. června 2016

Mgr. Milan Tomíček

Poděkování

Rád bych na tomto místě poděkoval své školitelce, paní prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., za cenné připomínky a ochotu projevenou při tvorbě disertační práce.

V Praze dne 6. června 2016

Mgr. Milan Tomíček

Obsah

1. Východiska disertační práce	1
1.1 Úvod	1
1.2 Hlavní cíle	5
1.3 Struktura práce	6
1.4 Použité prameny	8
2. Právní rámec fungování daně z přidané hodnoty v EU	10
2.1 Legislativní vývoj systému daně z přidané hodnoty	10
2.2 Sekundární právo EU v oblasti DPH	17
2.3 Soudní dvůr EU	21
2.4 Výbor pro DPH	23
2.5 Fórum EU pro DPH	23
2.6 Skupina odborníků na DPH	24
3. Základní principy fungování daně z přidané hodnoty	25
3.1 Analýza relevantních předpisů EU	25
3.1.1 Předmět daně	26
3.1.2 Místo zdanitelného plnění	31
3.1.3 Uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu/pořízení zboží z jiného členského státu	34
3.1.4 Osvobození od daně na straně dodavatele	35
3.1.5 Přiznání daně na straně pořizovatele	37
3.1.6 Třístranné obchody	37
3.2 Transpozice relevantních ustanovení evropských předpisů do české legislativy	39
3.2.1 Předmět daně	40
3.2.2 Místo zdanitelného plnění	44
3.2.3 Uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu/pořízení zboží z jiného členského státu	47
3.2.4 Osvobození od daně na straně dodavatele	50
3.2.5 Třístranné obchody	51
3.2.6 Vykazování jednotlivých transakcí v Souhrnném/Kontrolním hlášení	53
4. Rozbor vybraných zásadních podmínek fungování přechodnému systému DPH v rámci jednotného vnitřního trhu	57
4.1 Podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu	57
4.1.1 Odeslání a přeprava zboží do jiného členského státu	57
4.1.2 Dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě	74
4.1.3 Dílčí shrnutí	80
4.2 Dodání zboží přes konsignační sklad	81
4.3 Přiřazení dopravy v rámci řetězových obchodů	84
4.3.1 Judikatura Soudního dvora EU	84
4.3.2 Judikatura vnitrostátních soudů	94
4.3.3 Převážní doklady a dispoziční právo ke zboží	98
4.3.4 Dílčí shrnutí	103
4.4 Úprava zboží v průběhu přepravy k odběrateli	104
4.5 Zapojení do řetězových obchodů stížených podvodem	106
4.5.1 Podstata karuselového podvodu	106
4.5.2 Judikatura Soudního dvora EU	108
4.5.3 Judikatura národních soudů Velké Británie	116
4.5.4 Judikatura Nejvyššího správního soudu ČR	120
4.5.5 Kontrolní mechanismy	122
4.5.6 Doktrína zneužití práva	123

4.5.7	Dílčí shrnutí	125
5.	Aplikace právní úpravy v praxi	126
5.1	Dodání zboží do jiného členského státu	126
5.1.1	Dodání zboží na dodacích podmínkách „ze závodu“ (v rámci dvoustranného obchodu)	127
5.1.2	Dodání zboží v rámci třístranného obchodu mezi subjekty z různých členských států .	130
5.1.3	Dodání zboží v rámci třístranného obchodu se zapojením subjektů pouze ze dvou členských států.....	134
5.1.4	Dodání zboží v rámci třístranného obchodu konečnému zákazníkovi mimo EU	136
5.1.5	Dodání zboží odběrateli z jiného členského státu za účelem jeho dalšího vývozu do státu mimo EU	139
5.1.6	Dodání zboží v rámci řetězového obchodu, jehož se účastní více než 3 subjekty	143
5.1.7	Dodání zboží do jiného členského státu s úpravou na cestě	148
5.1.8	Zboží vrácené / nepřevzaté odběratelem z jiného členského státu	152
5.1.9	Dodání zboží spojené s přepravou hrazenou více subjekty	157
5.1.10	Zasílání zboží do jiného členského státu	161
5.1.11	Elektronicky poskytované služby	162
5.2	Pořízení zboží z jiného členského státu	166
5.2.1	Pořízení zboží z jiného členského státu, kterého se účastní dva subjekty usazené v České republice	166
5.2.2	Pořízení zboží z jiného členského státu včetně montáže	168
5.2.3	Pořízení zboží od německého dodavatele s provozovnou v ČR	172
5.2.4	Pořízení zboží prostřednictvím komisionáře	174
5.2.5	Přemístění zboží za účelem kompletace finálního výrobku	178
5.2.6	Přemístění zboží dovezeného ze státu mimo EU	180
5.2.7	Konsignační sklad zahraničního dodavatele zboží	182
5.2.8	Dovoz zboží v rámci řetězového obchodu	184
6.	Závěr	188
	Shrnutí	196
	Summary	199
	Seznam použité literatury a pramenů	202
	Klíčová slova	211
	Keywords	211
	Anotace	212
	Abstract	214

DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V MEZINÁRODNÍM OBCHODU SE ZBOŽÍM

1. VÝCHODISKA DISERTAČNÍ PRÁCE

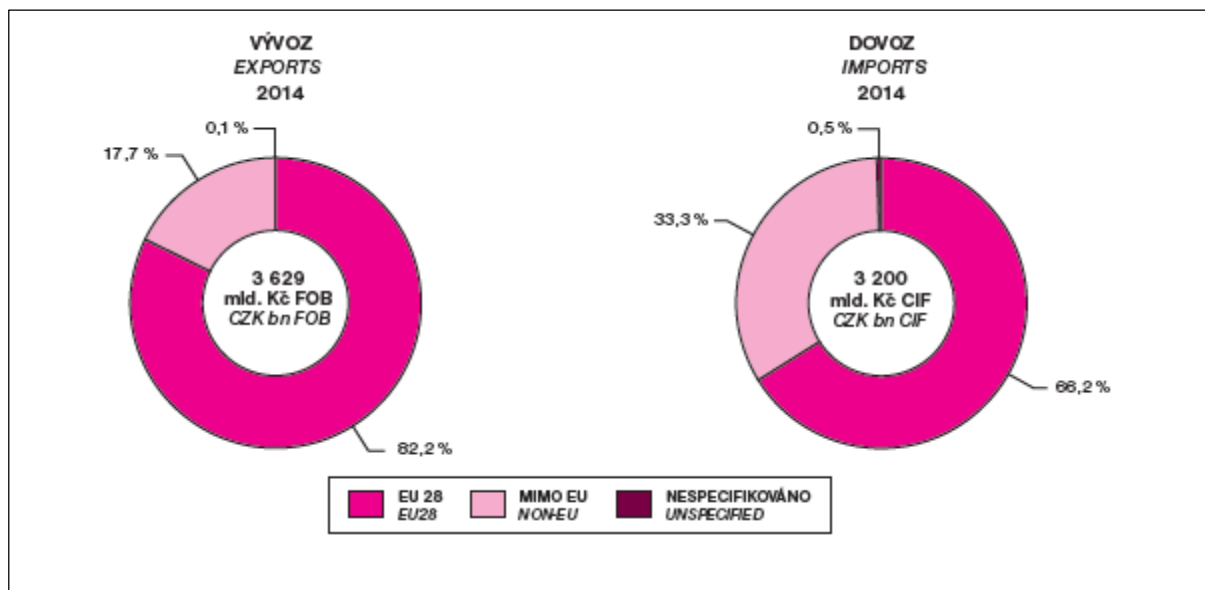
1.1 Úvod

O dani z přidané hodnoty (dále jen „**daň z přidané hodnoty**“ nebo „**DPH**“ nebo „**daň**“) lze již dnes konstatovat, že se jedná o celosvětově rozšířenou daň tzv. nepřímého charakteru. Systém DPH je v současné době v určitých obměnách zaveden ve více než 180 státech světa. Podstatou daně z přidané hodnoty je, že zatěžuje konečného spotřebitele, který ji uhradí v ceně, kterou musel zaplatit za nakoupené zboží a služby, aniž by mu vznikl nárok na odpočet daně. Výběr daně však zajišťují dodavatelé, plátcí daně, tj. ve své podstatě podnikatelé registrovaní k DPH. Plátce daně na jedné straně přiznává obvykle daň z plnění jim poskytnutých (jestliže se nejedná o plnění osvobozená od daně nebo o plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti) a na druhé straně má za podmínek stanovených právními předpisy nárok na odpočet daně, kterou zaplatil svým dodavatelům nebo kterou sám přiznal z přijatých plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti. Tímto způsobem je tak na každém stupni distribučního řetězce vlastně zdaňována „pouze“ přidaná hodnota.

Daň z přidané hodnoty se samozřejmě uplatňuje nejenom u tuzemských dodávek zboží, ale i v mezinárodním obchodu se zbožím, tj. v případech, kdy dochází k dodání zboží mezi podniky z různých států, přičemž je zboží v rámci prováděných transakcí přepravováno z území jednoho státu na území jiného státu. Na rozdíl od tuzemských plnění však tato plnění podléhají v mnoha případech specifickým pravidlům, která mají za cíl usnadnit obchodování mezi těmito subjekty nebo ho alespoň neohrožovat tím, že by docházelo k zatížení jednotlivých transakcí vícenásobným zdaněním v různých státech. K jedinému zdanění by mělo docházet ve státě „spotřeby“ dodávaného zboží, přičemž se jedná o princip prosazovaný i Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)¹.

¹ Oecd.org [online]. 2015. [cit. 2016-05-15]. OECD delivers international standard for collection of VAT on cross-border sales. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/newsroom/oecd-delivers-international-standard-for-collection-of-vat-on-cross-border-sales.htm>>

A právě těmto pravidlům regulujícím pro účely DPH mezinárodní obchod se zbožím se věnuji ve své disertační práci s tím, že se zaměřuji na mezinárodní obchod se zbožím, kterého se účastní podniky usazené v různých členských státech Evropské unie (dále jen „**Evropská unie**“ nebo „**EU**“), jehož hodnota v roce 2014 tvořila dle údajů získaných celními orgány téměř 75% celkového obrátu zahraničního obchodu České republiky (součet hodnoty vývozu a dovozu zboží za kalendářní rok 2014)², a který má tak prioritní význam pro české podniky (viz níže v členění na vývoz do jiných členských států / dovoz z jiných členských států).



Zdroj: Statistická ročenka České republiky - Českého statistického úřadu - 2015

Okamžikem, kdy se Česká republika (dále jen „**Česká republika**“ nebo „**ČR**“) k 1. květnu 2004 stala členskou zemí Evropského společenství, došlo pro české podniky ke zcela zásadní změně ve způsobu zdaňování a evidence mezinárodního obchodu se zbožím s podniky z různých členských států vyplývajícím z odstranění celních kontrol na státních hranicích mezi jednotlivými členskými státy v důsledku vzniku jednotného vnitřního trhu. Odstranění celních kontrol mezi členskými státy samozřejmě přispívá ke zjednodušení mezinárodního obchodu v rámci Evropské unie, ovšem zároveň to znamenalo nutnost vytvořit nový způsob výběru daně z přidané hodnoty u transakcí, v rámci kterých je zboží přepravováno z jednoho členského státu do jiného členského státu, popř. kdy je zboží z jednoho členského státu vyváženo přes území jiného členského státu z území Evropské unie či naopak.

² Czso.cz [online]. 2016. [cit. 2016-05-15]. Statistická ročenka české republiky. Dostupné z WWW: <<https://www.czso.cz/csu/czso/statisticka-rocenka-ceske-republiky-2015>>

Rovněž to zásadním způsobem ovlivnilo způsob, jakým mohou finanční správy jednotlivých členských států získávat informace o těchto obchodech uvnitř Evropské unie od jiných členských států. Možnosti správní spolupráce jednotlivých členských států jsou vymezeny právními předpisy Evropské unie³ a zahrnují především:

- výměnu informací na žádost
- výměnu informací bez předchozí žádosti
- výměnu informací prostřednictvím elektronické databáze známé pod zkratkou VIES (VAT International Exchange System)
- souběžné kontroly prováděné koordinovaně ve dvou či více členských státech
- rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy prostřednictvím sítě nazývané „Eurofisc“

Jak však zjistil audit provedený Evropským účetním dvorem, spolupráce členských států je nedostatečná, přesnost, úplnost a včasnost poskytovaných údajů problematická⁴.

V rámci „přechodné úpravy“ obsažené ve směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkající se daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, byly nastaveny základní mechanismy aplikace daně z přidané hodnoty na tyto typy transakcí. Tato přechodná úprava se v podstatě v nezměněné podobě promítla i do v současné době platné směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila výše uvedenou směrnici.

Základní mechanismus vytvořený touto přechodnou úpravou vyplývající z výše uvedených směrnic spočívá jednak v osvobození dodání zboží vedoucího k odeslání nebo přepravě zboží uvnitř EU od daně z přidané hodnoty na straně dodavatele v členském státě odeslání a zároveň ve zdanění pořízení téhož zboží na straně odběratele v členském státě určení.

Směrnice vymezuje základní podmínky pro uplatnění osvobození v tom smyslu, že (i) uvedené zboží musí být odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a opustilo v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání, (ii) zboží je dodáno tak zvané

³ Nařízení Rady (ERU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

⁴ Zvláštní zpráva „Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření“, Evropský účetní dvůr, 2016, ISBN 978-92-872-3796-5, str. 9, bod 7

osobě povinné nebo právnické osobě nepovinné k dani, které jednají jako takové v jiném členském státě, přičemž (iii) osvobození od daně v členském státu odeslání lze aplikovat pouze v případě, kdy je zboží odesláno či přepraveno prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich.

Vzhledem k nastaveným podmínkám pro osvobození od daně z přidané hodnoty v členském státě odeslání zboží a vzhledem ke zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy je předmětem častých sporů mezi daňovými subjekty a finančními orgány především způsob, jakým by daňové subjekty měly prokázat (a finanční orgány ověřit), že zboží fyzicky opustilo území uvedeného členského státu. A jelikož daňové uniky na DPH v rámci tzv. karuselových podvodů, které právě zneužívají současnou přechodnou úpravu systému DPH, stále narůstají a ročně dosahují v Evropské unii částku mezi 45 miliardami až 53 miliardami EUR⁵ [v samotné České republice činil v roce 2013 celkový možný únik na DPH (obvykle v zahraniční odborné literatuře nazývaný jako „VAT GAP“) 3,375 miliardy EUR, což představuje téměř 30% DPH výnosů České republiky⁶], finanční orgány jednotlivých členských zemí stále zpřisňují požadavky, jakým způsobem by podniky měly prokazovat fyzický pohyb zboží do jiných členských států. Směrnice přitom dává členským státům značnou pravomoc v rozhodování, jaké doklady mohou požadovat k prokázání oprávněného uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, proto se požadavky v jednotlivých členských státech odlišují.

To působí problémy podnikům, které si chtějí řádně plnit své povinnosti, jelikož musí vynakládat nemalé prostředky na to, aby zajistily požadované důkazní prostředky, ale i na to, aby vůbec zjistily, jako požadavky, ten který členský stát má obsažený ve své národní legislativě. Náklady na plnění DPH povinností (obvykle v zahraniční odborné literatuře označované jako „VAT compliance costs“) v mezinárodním obchodě jsou o 11% vyšší než tyto náklady v případě obchodování v rámci jednoho členského státu⁷.

⁵ Cfe-eutax.org [online]. 2015. [cit. 2016-02-26]. „Definitive VAT regime for intra-EU trade Options based on VAT being charged by the supplier while tracking the flow of the goods” European Commission, VAT Expert group, VEG N 50, str. 3. Dostupné z WWW: <http://www.cfe-eutax.org/node/5124>

⁶ Ec.europa.eu [online]. 2015. [cit. 2016-02-28]. Studie „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

⁷ Cfe-eutax.org [online]. 2015. [cit. 2016-02-26]. „Definitive VAT regime for intra-EU trade Options based on VAT being charged by the supplier while tracking the flow of the goods” European Commission, VAT Expert group, VEG N 50, str. 3. Dostupné z WWW: <http://www.cfe-eutax.org/node/5124>

Rovněž situaci komplikuje fakt, že jednotlivé členské státy rozdílným způsobem chápou i některé samotné pojmy použité v relevantních ustanoveních výše uvedené směrnice, přestože by tyto pojmy měly ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie představovat autonomní pojmy práva Evropské unie, které musejí být zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH zavedeného výše uvedenými směrnicemi.

A v neposlední řadě se ukazuje, že současná přechodná úprava zdanění intrakomunitárních plnění neposkytuje jasný výklad pro tzv. řetězové transakce, kdy v rámci jedné přepravy zboží dojde k dvěma či více prodejům (dodáním) přepravovaného zboží.

Sice se tedy může zdát, že z pohledu daně z přidané hodnoty řádného fungování jednotného vnitřního trhu bylo dosaženo již prostřednictvím existující přechodné úpravy, ale dosažení tohoto cíle bylo vykoupeno zvýšenými náklady na straně podniků a rovněž panující právní nejistotou, zda jim nebude zpětně doměřena daň.

1.2. Hlavní cíle

Motivem pro napsání této disertační práce je pro mne především fakt, že problematika uplatnění daně z přidané hodnoty ve vnitrounitním mezinárodním obchodě se zbožím nebyla zatím v České republice kompletně zpracována a že tato oblast je středem pozornosti jak v různých orgánech EU, tak rovněž na úrovni členských států. Přitom tato problematika zažívá v posledních letech značně bouřlivý vývoj, a to právě v reakci na tvořící se judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu ČR na úrovni České republiky, a samozřejmě rovněž v reakci na obecnou snahu na úrovni Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj⁸ či Evropské unie bojovat proti daňovým únikům, kterých se dopouští některé nadnárodní podniky.

Veden tímto motivem jsem si v rámci této disertační práce stanovil cíl zpracovat komplexní materiál, který bude analyzovat (i) principy, pravidla a podmínky regulující transakce se zbožím mezi podniky z různých členských států, (ii) „slabá“ místa současné právní úpravy (především

⁸ Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (zkráceně „OECD“ z anglického „*Organisation for Economic Co-operation and Development*“) je mezivládní organizace sdružující ekonomicky nejrozvinutější státy světa, která koordinuje jejich ekonomickou a sociálně-politickou spolupráci, zprostředkovává nové investice, prosazuje liberalizaci mezinárodního obchodu.

možnost zneužití v rámci karuselových podvodů a vysoké náklady podniků na plnění svých daňových povinností v jednotlivých členských státech), (iii) rizika plynoucí z této právní úpravy (především právní nejistota na straně podniků pramenící z rozdílných požadavků jednotlivých členských států a rizika budoucího doměření daně), (iv) životaschopnost této právní úpravy s možnou predikcí dalšího vývoje. Pro dosažení tohoto cíle jsem si vytýčil tři následující dílčí úkoly:

1. popsat a zanalyzovat jednotlivá relevantní ustanovení legislativy Evropské unie a jejich transpozici do národní legislativy České republiky (včetně historického vývoje systému DPH v Evropské unii)
2. provést analýzu stěžejních pravidel a podmínek zásadním způsobem ovlivňujících mezinárodní obchod se zbožím mezi subjekty z různých členských států vyplývajících z výše uvedených relevantních ustanovení, včetně jejich aplikace členskými státy (se zaměřením především na podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a tzv. řetězové obchody, tj. obchody, kterých se účastní více podniků)
3. aplikovat zjištění vyplynulá z provedené analýzy jednotlivých pravidel a principů na komplexní řešení vybraných typů transakcí realizovaných mezi podniky z různých členských států.

1.3 Struktura práce

V úvodu disertační práce bude popsán postupný vývoj systému DPH v Evropě, vliv jednotného vnitřního trhu EU vzniklého v roce 1993 na mezinárodní obchod se zbožím v rámci EU a bude zmapován další možný vývoj, kterým by se mohl systém DPH v oblasti intrakomunitárních transakcí vyvíjet.

Také jsem v další části považoval za důležité stručně shrnout postavení a působení právních předpisů EU, a rovněž tak postavení vybraných orgánů a institucí, které mají vliv na výklad současných právních předpisů EU či na další vývoj v oblasti DPH.

Následně bude provedena analýza relevantních ustanovení výše uvedených směrnic regulujících mezinárodní obchod se zbožím a pohyb zboží mezi jednotlivými členskými státy EU se zaměřením na následující typy transakcí:

- dodání zboží do jiného členského státu
- pořízení zboží z jiného členského státu
- třístranné obchody se zbožím mezi jednotlivými členskými státy podléhající zjednodušujícím postupům
- řetězové obchody se zbožím mezi jednotlivými členskými státy nesplňující podmínky pro aplikaci zjednodušených postupů
- přemístění zboží do jiného členského státu bez přechodu právního vlastnictví k danému zboží
- zasílání zboží do jiného členského státu
- dovoz a vývoz zboží přes území jiných členských států

Součástí této analýzy bude i zhodnocení, nakolik byla daná ustanovení směrnic implementována do národní legislativy České republiky, tj. do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti zároveň se vstupem České republiky do Evropské unie (dále jen „**zákon**“ nebo „**zákon o dani z přidané hodnoty**“)⁹.

Hlavní pozornost pak bude věnována analýze existující judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „**Soudní dvůr EU**“ nebo „**SDEU**“) a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu České republiky (dále jen „**Nejvyšší správní soud ČR**“ nebo „**NSS ČR**“), včetně některých vybraných rozsudků vnitrostátních soudů jiných členských států, a aplikaci této judikatury na vybrané praktické příklady transakcí s cílem demonstrovat komplexnost pravidel, které je nutno pro zjištění správného daňového režimu zohlednit.

⁹ Daň z přidané hodnoty byla v České republice zavedena dávno před jejím vstupem do Evropské unie, a to k 1. lednu 1993 zákonem č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nahradil zákon o dani z obratu. Základní principy fungování systému DPH stanovené tímto zákonem o dani z přidané hodnoty byly již podobné těm současným, ale veškeré dodávky zboží, které překračovaly státní hranici České republiky, byly v souladu s tímto původním zákonem o dani z přidané hodnoty považovány za vývoz / dovoz zboží a fyzický tok veškerého zboží byl pod kontrolou celních orgánů.

1.4 Použité metody a zdroje

V úvodních částech mé disertační práce, kde se zabývám vývojem a současným stavem přechodné úpravy fungování DPH v EU, zkoumám tento vývoj z historické perspektivy a využívám tak též metodu historickou.

V části věnované výkladu teoretických pravidel fungování DPH v Evropské unii je ve značném rozsahu použita metoda deskripce s cílem přiblížit danou problematiku a vysvětlit stěžejní pojmy a vymezit pravidla, se kterými bude pracováno v analytické a aplikační částech mé disertační práce.

Jak již vyplývá z názvu kapitoly týkající se analýzy stěžejních podmínek fungování přechodné úpravy DPH, při jejich objasnění využívám metodu analýzy s cílem identifikovat podstatné vlastnosti přechodné úpravy včetně poznání jejich zákonitostí. Současně je využívána metoda komparace s cílem ukázat na podobnosti či naopak odlišnosti ve fungování pravidel, která by měla být identická ve všech členských státech. Částečně je využívána i metoda indukce s cílem vyvození obecných závěrů ze získaných dílčích poznatků.

V aplikační části využívám především metodu syntézy pro komplexní propojení poznatků získaných analytickými metodami do celku.

Vzhledem k náplni disertační práce je z pramenů práva nutno zmínit v první řadě směrnice a nařízení EU, konkrétně směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkající se daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „**Šestá směrnice**“), směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila výše uvedenou směrnici (dále jen „**Směrnice**“) a nařízení Rady č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Samozřejmě nelze zapomínat ani Smlouvu o fungování Evropské unie (původně Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství), která vytvořila předpoklady pro existenci směrnic a nařízení.

Značnou část informací jsem čerpal jak z relevantní legislativy České republiky, tak z národní legislativy dalších členských států [především Slovenské republiky (dále jen „**Slovensko**“) a Spolkové republiky Německo (dále jen „**Německo**“)].

Jak je již uvedeno výše, v poslední době se daňové otázky související s mezinárodním obchodem dostaly do centra pozornosti finančních orgánů a následně se v mnoha případech staly předmětem sporů, které řešily soudy členských států a rovněž Soudní dvůr EU, a tak mezi nejvýznamnější prameny, z kterých jsem čerpal, je nutno zařadit soudní rozhodnutí.

K významným zdrojům, které mi umožnily analyzovat současný systém založený na přechodné úpravě, řadím taktéž závěry Výboru pro DPH, stanoviska Fóra EU pro DPH či prohlášení Skupiny odborníků na DPH zřízených při Komisi (viz dále v části druhé), která sice nejsou právně závazná, ale mnohá se následně promítla do předpisů Evropské unie, a zároveň vyjadřují názory zástupců členských států i podniků, které mají značný vliv na činnost Komise v této oblasti.

Co se týče knižních a periodických zdrojů, pracuji spíše s jednotlivými články na dané téma, jelikož seznam literatury, která by se přímo dotýkala této oblasti, není zatím příliš rozsáhlý.

Mezi významné zdroje je nutno zařadit také elektronické dostupné zdroje, z kterých jsem čerpal především informace týkající se zahraniční judikatury a pravidel uplatňovaných v jiných členských státech, a rovněž tak informace o současném o budoucím vývoji systému DPH v Evropské unii.

Cizojazyčné zdroje jsou uváděny ve znění vlastního výkladu či překladu, a nejsou tudíž citovány přímo, není-li dále uvedeno jinak.

2. PRÁVNÍ RÁMEC FUNGOVÁNÍ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V EU

2.1 Legislativní vývoj systému daně z přidané hodnoty

Systém daně z přidané hodnoty prošel za dobu své existence velmi dlouhým vývojem. Záměr vytvořit harmonizovaný systém daně z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní byl vyjádřen především v článku 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství.

Daň z přidané hodnoty byla v Evropě poprvé zavedena v roce 1954 ve Francii. V roce 1967 se členské státy tehdejšího Evropského hospodářského společenství dohodly na nahrazení národních systémů daně z obratu společným systémem daně z přidané hodnoty.

První základy systému DPH v Evropské unii položily první směrnice Rady č. 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu a druhá směrnice Rady č. 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. V souladu s těmito směrnicemi byly členské státy povinny nahradit jejich dosavadní systémy daní z obratu společným systémem daně z přidané hodnoty. Na rozdíl od daně z obratu byl nově zaváděný systém založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby kalkulovaná přesně poměrně k ceně zboží a služeb nehledě na to, na kterém stupni ve výrobním a distribučním procesu se předmětná transakce nachází.

Na tyto směrnice pak navázala Šestá směrnice, která nabyla účinnosti v členských státech EU dne 1. ledna 1978 a která byla nahrazena až Směrnicí.

Šestá směrnice byla mnohokrát po dobu své účinnosti novelizována. Pro účely této práce je pak nejvýznamnější novela v podobě směrnice Rady č. 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění Směrnicí s ohledem na odstranění celních hranic mezi členskými státy uvnitř EU zavedením přechodné úpravy zdanění intrakomunitárních plnění. Tato směrnice tak reaguje na vznik jednotného vnitřního trhu, který byl zaveden k 1. lednu 1993.

Před zavedením přechodné úpravy pro obchod mezi členskými státy uvnitř Společenství bylo dodání zboží mezi dvěma členskými státy klasifikováno jako dodání zboží v rámci ostatního mezinárodního obchodu, přičemž dodání zboží podléhalo vždy dani v místě odeslání, ale při samotném vývozu do jiného členského státu bylo osvobozeno od daně. Povinnost odvést daň z přidané hodnoty vznikla následně při dovozu zboží do členského státu určení. Překročení hranic mezi členskými státy, které bylo rozhodujícím okamžikem pro osvobození od daně, resp. pro vznik povinnosti přiznat daň, bylo přitom nutno s pomocí celních dokumentů prokazujících vývoz nebo dovoz zboží doložit i pro účely daně z přidané hodnoty.

Vznikem jednotného vnitřního trhu došlo k odstranění celních hranic mezi členskými státy, a tudíž i ke zrušení kontrol mezi členskými státy, a bylo tedy nutno vytvořit nová pravidla pro aplikaci DPH pro obchod se zbožím mezi subjekty z různých členských států.

Komise navrhla „definitivní systém DPH“ pro zdaňování obchodu mezi členskými státy vytyčený v článku 4 první směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967, podle kterého měla být dodání zboží mezi členskými státy zdaňována stejně jako tuzemská dodání zboží v zemi původu (odeslání). Tím by se omezily možnosti daňových podvodů. Na druhé straně by však docházelo k tomu, že by si podniky musely nějakým způsobem uplatňovat nárok na odpočet daně vyměřené jejich dodavateli v jiných členských státech. V navrhovaném konečném systému by si podniky měly uplatňovat nárok na odpočet této daně z přeshraničních transakcí ve svém členském státě, kde jsou usazeny. Tím by však byly znevýhodněny členské státy, jejichž podniky by dodávaly méně zboží do jiných členských států. Tomu mělo být zabráněno zřízením zúčtovacího střediska, které by zajišťovalo periodickou realokaci výnosů z DPH mezi členskými státy¹⁰.

Avšak vzhledem k tomu, že pro vytvoření definitivního systému zdaňování obchodu mezi členskými státy v roce 1992 ještě neexistovaly odpovídající podmínky (velké rozdíly v sazbách daně v jednotlivých členských státech, problémy se zúčtováním uplatňovaných nároků na odpočet daně), byla zavedena nová pravidla, která byla označena jako přechodná a měla původně platit po dobu čtyř let, tj. do 31. prosince 1996, kdy měla být nahrazena výše zmíněným definitivním systémem DPH. Nehledě na to, platí tato pravidla i v dnešní době.

¹⁰ PFEIFFER, Sebastian a Robert F. VAN BREDERODE. Combating Carousel Fraud, The General Reverse Charge VAT. *International VAT Monitor*. 2015, č. 3., str. 148, ISSN 0925-0832.

Nová pravidla pro zdanění obchodu mezi členskými státy byla vymezena v hlavě XVIa nazvané „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“. V článcích 28a až 28f této hlavy jsou vymezena základní pravidla pro vymezení předmětu daně ve vztahu k obchodu mezi členskými státy, stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského, okamžik vzniku povinnosti přiznat daň atd.

Jak je již uvedeno výše, Šestá směrnice byla nahrazena až Směrnicí, která nabyla účinnosti k 1. lednu 2007. Hlavním důvodem přijetí Směrnice nebylo provedení věcných změn v pravidlech systému DPH, nýbrž fakt, že Šestá směrnice byla za dobu své platnosti mnohokrát významným způsobem novelizována a stala se značně nepřehlednou¹¹. Veškerá pravidla ovlivňující obchod mezi členskými státy byla tedy pouze přestrukturována a popř. přeformulována, ale k věcným změnám nedošlo.

Nutnost zajistit jednotný výklad některých pravidel obsažených ve Směrnici ve všech členských státech vedla k tomu, že v průběhu doby bylo přijato několik prováděcích nařízení. V současné době je platné nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dle jen „**prováděcí nařízení**“).

Nehledě na to, že se jedná o přechodná pravidla, platí tato pravidla tedy i v dnešní době už více než 20 let. Tato současná přechodná úprava zdanění obchodu mezi členskými státy by měla být nahrazena definitivním režimem založeným na zásadě zdanění zboží a služeb v členském státě původu. Návrh definitivního režimu z roku 1996, který byl založen na místě usazení dodavatele, byl však neúspěšný. Důvody, proč pokusy zavést konečný režim zdanění v místě původu zboží nebyly úspěšné, jsou zřejmě následující:

- byla by nutná úzká harmonizace sazeb DPH ve všech členských státech, aby rozdíly v sazbách daně neovlivňovaly rozhodnutí, kde pořízení zboží uskutečnit

¹¹ „3) Aby se zajistilo, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy, je vhodné přepracovat strukturu a znění uvedené směrnice, přestože toto přepracování v zásadě nepřinese žádné věcné změny ve stávajících právních předpisech. S přepracováním je však nevyhnutelně spojeno několik málo věcných změn, které by nicméně měly být provedeny.“ Šestá směrnice, bod 3 preambule

- bylo by nutné vytvořit zúčtovací systém, aby příjmy z DPH plynuly do členského státu spotřeby
- členské státy by na sebe navzájem musely spoléhat, pokud jde o výběr podstatné části jejich příjmů z DPH.

V posledních letech je pak cítit znatelný ústup od snah dosáhnout definitivního režimu založeného na zdanění v členském státě původu zboží¹² a naopak došlo k příklonu k režimu založenému na zdanění v členském státě určení jako realističtějšímu řešení.

Dne 1. prosince 2010 přijala Komise Zelenou knihu s názvem „Budoucnost DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH“. Po této zelené knize následovala šestiměsíční veřejná konzultace.

Dne 6. prosince 2011 Komise přijala sdělení o budoucnosti DPH, které vytyčuje základní znaky, z nichž musí nový režim DPH vycházet, a prioritní akce nezbytné k vytvoření jednoduššího, efektivnějšího a robustnějšího systému DPH v EU. V oblasti obchodování mezi členskými státy Komise dospěla k závěru, že přetrvávající otázka přechodu na definitivní systém založený na zdanění v místě původu již není relevantní, a DPH se bude tudíž i nadále vybírat v zemi určení¹³.

Komise zahájila intensivní jednání s členskými státy a dalšími zainteresovanými stranami a výsledkem bylo 12 možných alternativních řešení, která byla následně zúžena na 5 řešení. Původní záměr Komise byl předložit legislativní návrh na vytvoření definitivního režimu zdanění dodání zboží mezi členskými státy v první polovině roku 2014. Tohoto záměru však nebylo dosaženo. Dne 30. října 2014 Komise zveřejnila dokument obsahující shrnutí těchto 5 řešení a návrh dalších možných kroků.

Jednotlivé možnosti byly následně analyzovány s cílem především zjistit, nakolik mohou (i) ovlivnit dodatečné povinnosti a náklady v oblasti DPH spojené se zapojením do obchodu mezi

¹² čl. 402 odst. 1 Směrnice

¹³ Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-03-10]. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market. Str. 15. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf>

členskými státy a (ii) snížit současné vysoké procento karuselových podvodů, které se vyskytují v rámci obchodu mezi členskými státy. Výsledky analýzy byly shrnuty v dokumentu „Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study“¹⁴. Pět vybraných řešení lze stručně charakterizovat následujícím způsobem:

1. Zdanění dodání zboží mezi členskými státy v členském státě, kde je zboží dodáno, tj. místo plnění by se nacházelo v členském státě, kde byla ukončena přeprava zboží. Osobou povinnou přiznat daň by byl dodavatel, který by uplatnil (fakturoval) DPH členského státu, do kterého by bylo zboží dodáno. Tato možnost by vyžadovala zavedení režimu One-stop-shop, který by ulehčil dodavatelům ve svých členských státech dodržování povinností vyplývajících z legislativy členského státu, kam bylo zboží dodáno. Tento režim by umožňoval dodavatelům přiznávat daň členského státu, kde byla ukončena přeprava zboží prostřednictvím jednoho daňového přiznání v členském státě, kde je dodavatel usazen. Jednalo by se o obdobu zvláštního režimu jednoho správního místa, který byl již zaveden od 1. ledna 2015 pro poskytování elektronicky poskytovaných služeb, telekomunikačních služeb a služeb televizního a rozhlasového vysílání poskytovaných osobám nepovinným k dani (viz níže v části 5.1.11.). Navíc by si mohl však dodavatel prostřednictvím tohoto přiznání uplatňovat i nárok na odpočet daně vynaložené v jiných členských státech.

Výjimka by platila pro případy, kdy odběratelem je tzv. certifikovaná osoba povinná k dani (certified taxable persons), a pro dodávky zboží mezi subjekty v rámci jedné komerční skupiny firem. V tomto případě by dodavatel fakturoval bez daně a daň by přiznával odběratel v režimu přenesení daňové povinnosti.

Dodavatel by již nemusel podávat souhrnné hlášení. Místo toho by odběratel byl povinen evidovat veškeré nákupy zboží od dodavatelů z jiných členských států. A rovněž byla součástí návrhu povinnost odběratele informovat do 10 pracovních dnů

¹⁴ Ec.europa.eu [online]. 2015. [cit. 2016-03-17]. Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study, dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ey_study_destination_principle.pdf>

dodavatele o tom, do které členského státu bylo zboží přepraveno, jestliže přepravu zajišťovat odběratel.

2. Zdanění dodání zboží mezi členskými státy v členském státě, kde je usazen odběratel nehledě na místo dodání zboží. Stejně jako v první variantě by dodavatel opět fakturoval a platil DPH v členském státě, kde je usazen, prostřednictvím režimu One-stop-shop, ale byla by to DPH členského státu, kde je usazen odběratel. Rovněž by se aplikovaly stejné výjimky pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Ani v tomto případě by dodavatel již nemusel předkládat souhrnné hlášení. Dodavatel by musel vést evidenci dodávek zboží od osoby neusazené v jeho členském státě.

3. Zdanění dodání zboží mezi členskými státy v členském státě, kde je usazen odběratel. Dodání zboží by bylo zdaněno v členském státě, kde je usazen odběratel, a tento odběratel by byl povinen přiznat daň (obdobně jak tomu je dnes u B2B služeb).

Dodavatel by musel i nadále předkládat souhrnná hlášení s výjimkou případů, kdy je odběratel certifikovanou osobou povinnou k dani.

4. Zdanění dodání zboží mezi členskými státy v členském státě, kde je zboží dodáno. V podstatě neexistují příliš velké rozdíly oproti dnešnímu způsobu zdanění dodání zboží mezi členskými státy, kdy se místo plnění nachází v členském státě, kde je zboží dodáno a osobou povinnou přiznat daň je zákazník. Každý odběratel, který by nebyl v členském státě ukončení přepravy registrován, by byl povinen se v tomto členském státě zaregistrovat. Dodavatel by musel i nadále předkládat souhrnná hlášení.

5. Status quo současného stavu s určitými zjednodušeními. Současná pravidla by se neměla podstatně měnit, ale pouze vylepšit. Místo plnění by se nacházelo v členském státě, kde je ukončena přeprava zboží. Především by mělo dojít ke zjednodušení postupů pro některé transakce jako je dodání zboží přes konsignační sklad a řetězové obchody a

pro předkládání důkazů o přepravě zboží do jiného členského státu¹⁵. Dodavatel by musel i nadále předkládat souhrnná hlášení.

Výsledky analýzy byly diskutovány na společném zasedání Skupiny odborníků na DPH (VAT Expert Group) zřízené Komisí (viz níže bod 5.5), které proběhlo 24 – 25. června 2015 a kterého se účastnili jak zástupci jednotlivých členských států, tak zástupci podniků, odborné veřejnosti a akademické sféry. Účastníci zasedání se nebyli schopni shodnout na některém z výše uvedených řešení.

Na základě výsledků tohoto zasedání dospěla Komise k závěru, že některé otázky je nutno ještě hlouběji analyzovat, než bude přijato konečné rozhodnutí, který scénář či kombinace opatření bude přijata. A jelikož scénáře založené na tom, že daň přizná odběratel, v podstatě kopírují současný systém, a scénáře, kdy daň přiznává dodavatel, by si na druhé straně vyžádaly velké změny současného systému DPH a s tím související výdaje podniků na implementaci těchto změn, bylo rozhodnuto nejdříve dopady a aspekty případů, kdy daň členského státu ukončení přepravy přiznává dodavatel usazený v jiném členském státě podrobněji prozkoumat¹⁶.

Dne 7. dubna 2016 publikovala Evropská komise dokument nazvaný „*Sdělení Evropské komise Evropskému parlamentu, Radě Evropské unie a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v DPH oblasti*“¹⁷. Evropská komise v tomto dokumentu, mimo jiné, předestřela plány na přijetí definitivního systému DPH v EU, který bude založen na principu zdanění v členském státě, kde bude ukončena přeprava zboží, přičemž však daň bude od dodavatele vybírat dodavatel (tj. intrakomunitární dodávky budou zdaňovány stejným způsobem, jako je tomu u tuzemských zdanitelných plnění). Tato pouhá změna výběru daně by měla snížit objem DPH podvodů o 40 miliard EUR ročně.

¹⁵ Ec.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2016-03-17]. Commission staff working document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade. Str. 4-5. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/swd_2014_338.pdf>

¹⁶ Cfe-eutax.org [online]. 2015. [cit. 2016-02-26]. „Definitive VAT regime for intra-EU trade Options based on VAT being charged by the supplier while tracking the flow of the goods” European Commission, VAT Expert group, VEG N 50, str. 3. Dostupné z WWW: <http://www.cfe-eutax.org/node/5124>

¹⁷ Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-03-10]. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf>

V podstatě by mělo dojít k rozšíření dnešní zvláštního režimu pro elektronicky poskytované služby, telekomunikační služby a služby rozhlasového a televizního vysílání (Mini One Stop Shop) na veškerá intrakomunitární plnění. Podniky se budou tedy muset zaregistrovat k DPH jen v tom členském státě, kde jsou usazeny, a budou svým odběratelům fakturovat DPH platnou v členském státě ukončení přepravy a tuto odvádět prostřednictvím finančních orgánů svého členského státu. Podniky by měly zavedením tohoto režimu ušetřit okolo 1 miliardy EUR ročně. Tento systém bude samozřejmě velice náročný na spolupráci mezi finančními orgány členských států, kdy členské státy ukončení přepravy zboží budou značně závislé na činnosti finančních orgánů členských států zahájení přepravy zboží.

Proto tento režim bude zaváděn postupně. V prvním kroku by nový způsob zdanění byl zaveden na intrakomunitární dodání zboží mezi osobami povinnými k dani. Ale odběratelé, kteří získají od finančních orgánů certifikát, budou i nadále přiznávat daň z pořízení zboží z jiného členského státu (těmto podnikům budou tedy moci dodavatelé i nadále dodání zboží do jiného členského státu fakturovat bez daně). Jelikož tento certifikát bude schopna získat většina podniků zapojených do intrakomunitárních dodání zboží, objem daně přiznávaný prostřednictvím systému One Stop Shop bude v počátku významně redukován a pro podniky tak bude jednodušší se adaptovat na nový systém. V druhém kroku se nový způsob zdanění rozšíří na veškerá intrakomunitární dodání zboží a poskytování služeb. Návrh na zavedení definitivního systému DPH v oblasti intrakomunitárních plnění by měl být připraven v průběhu roku 2017.

Vzhledem k tomu, že příprava a přechod na nový systém si vyžádá delší časové období, měly by být již v průběhu roku 2016 přijata další přechodná opatření, která budou snižovat objem DPH podvodů. Komise zmiňuje především zlepšení spolupráce mezi členskými státy, zvýšení efektivity ve výběru daně, zlepšení dobrovolné spolupráce mezi podniky a finančními orgány či možnost jednotlivých členských států zavést režim přenesení daňové povinnosti na příjemce.

2.2 Sekundární právo EU v oblasti DPH

Daň z přidané hodnoty je spolu se spotřebními daněmi nejvíce harmonizovanou daní v Evropské unii, a proto evropské komunitární právo hraje v této oblasti významnou roli.

Jak je již uvedeno výše, základ pro harmonizaci systému DPH v Evropské unii je položen ve Smlouvě o založení evropských společenství, a to především článkem 93 (bývalý článek 99), resp. článkem 113 Smlouvy o fungování Evropské unie, který ukládá Radě přijmout ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu¹⁸.

Na úrovni sekundární legislativy jsou pak pravidla fungování DPH nastavována především pomocí směrnic a také prováděcích nařízení. Jedná se o závazné právní předpisy pro všechny členské státy, ale s tím rozdílem, že nařízení je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech, zatímco směrnice je závazná, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům jednotlivých členských států¹⁹. Přitom, jak vyplývá ze znění článku 288 Smlouvy o fungování Evropské unie, tato smlouva neplánovala poskytnout směrnicím vlastnost přímého účinku. Tuto vlastnost přisoudil směrnicím teprve Soudní dvůr EU. Na rozdíl od zřizovacích smluv či nařízení se však u směrnic jedná pouze o přímý účinek vertikální.

Členské státy, kterým je směrnice určena, mají povinnost dosáhnout výsledku stanoveného směrnicí, která musí být splněna do konce lhůty stanovené samotnou směrnicí. Jestliže členský stát nepřijal ve stanovené lhůtě prováděcí opatření uložená směrnicí, nemůže namítat vůči jednotlivcům nesplnění jejich povinností obsažených v dané směrnicí.

A jak zároveň vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora EU, jestliže nebyla členským státem ve stanovených lhůtách přijata odpovídající prováděcí opatření, mohou se jednotlivci dovolávat ustanovení směrnice vůči jakémukoliv vnitrostátnímu ustanovení, které není v souladu se směrnicí, nebo pokud dané ustanovení směrnice definuje práva, která jednotlivci mohou uplatňovat vůči státu. Toto přímé užití směrnice je tedy nazýváno jako přímý účinek směrnice a je možno ho využít pouze v případě, že relevantní ustanovení směrnice, kterého se daný subjekt dovolává, je z hlediska svého obsahu bezpodmínečné a dostatečně přesné a přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci²⁰.

¹⁸ Čl. 14 Smlouvy o založení evropských společenství, resp. čl. 26 Smlouvy o fungování Evropské unie

¹⁹ Čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie

²⁰ Viz např. rozsudky SDEU ve věci C- 8/81, Becker, ze dne 19. 1. 1982, Celex: 61981CJ0008, bod 25; Kügler, C-141/00 ze dne 10. 9. 2002, Celex: 62000CJ0141, bod 51

Přímého účinku směrnice se nemůže proti jednotlivcům (daňovým subjektům) dovolávat sám členský stát, který nesplnil svoji povinnost při implementaci dané směrnice, správce daně tak nemůže využít přímý účinek v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten jej ve svůj prospěch použít může. Je to také z hlediska dopadu na plátce jeden z nejpodstatnějších znaků, který přímý účinek odlišuje od účinku nepřímého, který může jít i v neprospěch plátce.

Zásady přímého účinku a aplikační přednosti unijního práva vyžadují, aby v případě konfliktu mezi normou unijního práva a jakýmkoliv ustanovením vnitrostátního práva členského státu byla použita norma práva Evropské unie²¹. Nejedná se přitom o povinnost (právo), která je adresována pouze soudům, ale o povinnost, jenž váže všechny orgány členského státu. Povinnost neaplikovat vnitrostátní právo přitom v případě splnění stanovených podmínek jednoznačně tíží i správní orgány, a to aniž by musely nejdříve vyčkat vyjasnění výkladu unijního práva Soudním dvorem EU²².

Tyto zásady se neomezují pouze na aplikaci samotných daňových norem unijního práva, ale mohou zasahovat i do oblasti trestně právní. Soudní dvůr EU ve věci C-105/114, Taricco ze dne 8. září 2015 posuzoval slučitelnost vnitrostátní právní úpravy týkající se promlčení trestných činů s unijním právem.

Obviněné osoby založily a organizovaly zločinné spolčení s cílem páchat různé trestné činy v oblasti DPH formou „kolotočových podvodů s DPH“ spočívající zejména v zakládání účelových „prázdných“ finančních společností a ve vydávání falešných dokumentů, které jim umožňovaly nabývat zboží v ceně bez DPH, což umožňovalo prodávat zákazníkům toto zboží za nižší cenu, čímž na daném (italském) trhu docházelo k narušování hospodářské soutěže. Italské vnitrostátní předpisy přitom stanovily pro zakladatele zločinného spolčení promlčecí lhůtu sedm let, zatímco pro všechny ostatní šest let. Zároveň však také stanovily, že úkon, který vede k přerušení běhu lhůty a spadá do rámce trestních stíhání týkajících se trestných činů v oblasti DPH, má za následek prodloužení promlčecí lhůty maximálně pouze o čtvrtinu její původní délky. Vzhledem ke komplikovanosti projednávání takových případů však toto

²¹ Rozsudek SDEU ve věci 106/77, Simmenthal, ze dne 9. 3. 1978, Celex: 61977CJ0106, bod 21

²² Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 62/2012 - 36 ze dne 29. dubna 2013, bod 41 dostupný na http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0062_5Afs_120_20130510160848_prevedeno.pdf

omezení vyplývající z italských vnitrostátních předpisů může způsobit faktickou beztrestnost stíhaných osoby, jelikož soud není schopen včas vynést pravomocný rozsudek.

Soudní dvůr EU byl požádán o posouzení předběžné otázky, zda výše popsaná vnitrostátní právní úprava nebrání účinnému boji proti únikům v oblasti DPH v dotčeném členském státě v rozporu se Směrnicí, i obecně v rozporu s unijním právem, a zda je vnitrostátní soud oprávněn nepoužít toto ustanovení.

Soudní dvůr došel k závěru (s odkazem na ohrožení splnění závazků uložených členským státem článkem 325 odst. 1 a 2 Smlouvy o fungování EU), že vnitrostátní soud by měl upustit od použití vnitrostátního práva, jestliže (i) by tato vnitrostátní právní úprava ve značném množství případů závažných podvodů ohrožujících finanční zájmy Unie bránila uložení účinných a odstrašujících sankcí nebo (ii) by stanovila delší promlčecí lhůty pro případy podvodů ohrožujících finanční zájmy dotyčného členského státu než pro případy podvodů ohrožujících finanční zájmy Evropské unie.²³

Princip nepřímého účinku Soudní dvůr EU poprvé zformuloval v rozsudku ve věci Von Colson a Kaman (C-14/83), který se stal následně základem doktríny nepřímého účinku. Tato doktrína pak byla upřesňována a rozšiřována dalšími rozsudky SDEU (např. C-106/89 ve věci Marleasing, C- 80/86 ve věci Kolpinghuis, C-334/92 ve věci Wagner Merit).

Doktrína nepřímého účinku stanoví povinnost vnitrostátní právo určitým způsobem vykládat, přitom však musí být dodržena podmínka, že pro užití nepřímého účinku je vnitrostátní předpis schopen takového výkladu. Ze svého principu nemůže nepřímý účinek komunitárního práva nikdy být *contra legem*. Povinnosti vykládat národní právo v souladu se směrnicí je tak podmíněno a priori tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se směrnicí²⁴.

²³ Rozsudek SDEU ve věci C-105/14, Taricco ze dne 8. září 2015, Celex: 62014CJ0105 bod 58

²⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 68/2009 – 113 ze dne 1. února 2010, dostupný na http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0068_5Afs_0900_5e911f55_c161_402d_b0b3_e945f32a5ce9_prevedeno.pdf

2.3 Soudní dvůr EU

Významnou úlohu v aplikaci práva EU hraje Soudní dvůr EU, který má pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se, mimo jiné, platnosti a výkladu aktů přijatých orgány Společenství. Na Soudní dvůr EU se může s žádostí o odpověď na předběžnou otázku obrátit jakýkoli soud členského státu, považuje-li rozhodnutí o předběžné otázce za nezbytné k vynesení svého rozsudku. Vystane-li tak vnitrostátnímu soudu např. otázka týkající se výkladu a platnosti Směrnice, může se tento soud obrátit na Soudní dvůr EU, jestliže považuje rozhodnutí o této otázce za nezbytné k vynesení rozsudku. Vystane-li pak taková otázka při jednání před vnitrostátním soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen se na Soudní dvůr EU obrátit²⁵. V České republice by se tady obvykle mělo jednat o Nejvyšší správní soud ČR.

Nejvyšší správní soud ČR však není povinen položit předběžnou otázku ohledně výkladu práva Evropské unie, jestliže tuto otázku je možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora EU (tzv. *acte éclairé*) nebo jestliže by odpověď na danou otázku byla zřejmá a jednoznačná a nevzbuzovala by pochybnosti o možnosti jiného výkladu ani při porovnání různých jazykových verzí Směrnice a při vědomí autonomního významu daného ustanovení unijního práva (tzv. *acte clair*)²⁶.

To tedy na druhou stranu znamená, že v případě, kdy k určitému případu či situaci již existuje judikatura Soudního dvora EU, může se daňový subjekt dané judikatury v řízení před soudem dovolávat a tuzemský soud je povinen ve svém rozsudku z této judikatury vycházet, aniž by položil předběžnou otázku.

Přitom výklad ustanovení unijního práva, provedený Soudním dvorem EU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah daného ustanovení unijního práva tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. To tedy znamená, že tento výklad musí být použit i na právní vztahy vzniklé a založené před vydáním relevantního rozsudku Soudního dvora EU. Pouze ve výjimečných případech, kdy to vyžaduje obecná zásada právní jistoty, může Soudní dvůr EU omezit možnost všech zúčastněných osob dovolávat se

²⁵ Čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie

²⁶ Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 21/2014 – 52 ze dne 2. dubna 2014, dostupný na http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0021_1Afs_14_20140410130216_prevedeno.pdf

ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře.²⁷

Fakt, že Soudní dvůr EU vystupuje jako autorita oprávněná stanovit závazný výklad unijního práva, čímž se stává určitým spoluvůrcem tohoto práva, má vliv i na výkladové metody při aplikaci tohoto práva. I v případě unijního práva samozřejmě základní výkladovou metodou zůstává jazykový (gramatický výklad), který je však často obtížné uplatnit vzhledem k velkému množství jazykových verzí právních norem, které jsou rovnoprávné a nelze tak v případě vzájemných odchylek vycházet jen z jedné či jen několika vybraných jazykových verzí. Rovněž tak je nutno zohlednit fakt, že jestliže ustanovení unijního práva za účelem vymezení svého smyslu a působnosti neodkazuje výslovně na právo členských států, musí být dané ustanovení zpravidla vykládáno v celé Evropské unii autonomním a jednotným způsobem²⁸.

Mnohem významnější roli než např. v českém vnitrostátním právu pak dle mého názoru hraje výklad systematický a výklad teleologický. V rámci výkladu systematického je to pak výklad konformní s primárním právem Evropské unie, dle kterého musí být sekundární unijní právo (především tedy směrnice a nařízení) vykládáno tak, aby bylo v souladu s cíli primárního práva a tento výklad by měl být upřednostněn před takovým výkladem, který by naopak vedl k rozporu s primárním právem.

Ale rozhodující význam při výkladu unijního sekundárního práva má dle mého názoru výklad teleologický, který při jeho výkladu zohledňuje kontext a cíle unijního práva. Tato výkladová metoda je Soudním dvorem EU využívána v daňové oblasti často a mnohdy jsou s její pomocí dotvářena pravidla, která nejsou v sekundárním právu (Směrnici) ani obsažena. Jako příklad lze uvést již ustálenou judikaturu týkající se práva členského státu na odepření nároku na odpočet daně či nároku na osvobození od daně v rámci řetězových obchodů stížených podvodem (viz níže část v části 4.5.2.). Tímto způsobem však Soudní dvůr v některých případech překračuje hranice prosté interpretace a formuluje nová pravidla, která jsou z interpretované normy „pouze“ odvozena²⁹.

²⁷ Rozsudek SDEU ve věci C-401/13 a C-432/13, Balasz, z 21. 1. 2015, Celex: 62013CJ0401, bod 49

²⁸ Rozsudek SDEU ve věci C-480/10, Komise v. Švédsko, z 25. 4. 2013, Celex: 62010CJ0480, bod 33

²⁹ Vítek Bohumil, Evropeizace českého práva, KEY Publishing s.r.o., Ostrava, 2013, ISBN 978-80-7418-200-6, str. 104

2.4 Výbor pro DPH

Významný vliv na tvorbu pravidel má i Výbor pro DPH (VAT Committee). Výbor pro DPH je poradním výborem pro otázky DPH a jeho členy jsou zástupci všech členských států EU³⁰. Výbor pro DPH nemůže vydávat právně závazná rozhodnutí, ale poskytuje, mimo jiné, odpovědi na otázky aplikace práva EU položené Komisí EU prostřednictvím člena Komise, který je předsedou Výboru pro DPH, nebo jednotlivými členskými státy. Tyto odpovědi (stanoviska) nepředstavují oficiální výklad práva, ani nezavazují Komisi či členské státy, nicméně mnohé ze stanovisek se následně promítly např. do prováděcího nařízení. To, že tato stanoviska jsou chápána jako významný aplikační pramen pro výklad pravidel DPH v EU, potvrzuje i fakt, že tato stanoviska jsou v současné době pravidelně zveřejňována, zatímco dříve se jednalo o informace neveřejné povahy³¹.

2.5 Fórum EU pro DPH

Rozhodnutím Komise ze dne 3. července 2012 o zřízení fóra EU pro DPH (2012/C 198/05) byla zřízena skupina odborníků s názvem „Fórum EU pro DPH“³². Členy této skupiny jsou vždy jeden zástupce každého členského státu a zástupci nejvýše 15 organizací zastupujících podniky nebo daňové odborníky, předsedou je zástupce Komise.

Fórum EU pro DPH by mělo vytvořit strukturovanou platformou pro dialog, kde odborníci z podnikatelské sféry a vnitrostátních daňových orgánů mohou neformálně projednat otázky týkající se daňové správy v oblasti DPH, s nimiž se obě strany v současné době v praxi potýkají, a hledat, mimo jiné, možné způsoby účinnějšího řízení stávajícího systému DPH, včetně boje proti podvodům, s cílem dosažení hladšího fungování stávajícího systému DPH v EU, čímž by se snížily náklady a administrativní zátěž jak na straně podnikajících osob, tak na straně státní správy.

³⁰ Čl. 398 Směrnice

³¹ Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-03-22]. Stanoviska Výboru pro DPH, dostupná z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

³² Úřední věstník Evropské unie ze dne 6.7. 2012, C 198/4

Jedná se tedy pouze o poradní orgán, jehož závěry a stanoviska nejsou právně závazné ani pro členské státy, ani pro Komisi, ani pro podniky.

V rámci Fóra EU pro DPH souhlasilo několik členských států s tím, že se zúčastní zkušebního projektu, jenž je zaměřen na možnost podniků, které plánují intrakomunitární transakce ve vztahu k jednomu členskému státu účastnícímu se projektu nebo k více těmto státům, požádat o rozhodnutí v přeshraničních věcech týkajících se správného daňového (DPH) režimu. Uvedeného projektu se v současné době účastní tyto členské státy: Belgie, Dánsko, Irsko, Estonsko, Španělsko, Francie, Itálie, Kypr, Lotyšsko, Litva, Malta, Maďarsko, Nizozemsko, Portugalsko, Slovinsko, Finsko, Švédsko a Spojené království³³.

Tyto podniky podávají svoji žádost o takové rozhodnutí v přeshraničních věcech v členském státě účastnícím se projektu, kde jsou tyto osoby zároveň registrovány pro účely DPH. Žádost lze podat pouze v případě, že plánovaná transakce je komplexní a obsahuje přeshraniční aspekt, tj. dotýká se dvou či více členských států účastnících se projektu.

Členské státy, kterých se žádost týká (a které se účastní tohoto projektu) žádost projednají. Postup pro rozhodnutí v přeshraničních věcech však nezaručuje, že uvedené členské státy dojdou ke shodě, jak z hlediska DPH s plánovanou přeshraniční transakcí zacházet. Rozhodnutí, ve kterých byly členské státy schopné najít shodu, jsou zveřejňovány³⁴.

2.6 Skupina odborníků na DPH

Rozhodnutím Komise ze dne 26. června 2012 o zřízení skupiny odborníků na daň z přidané hodnoty (2012/C 188/02)³⁵ byla také zřízena skupina odborníků na DPH s názvem „Skupina odborníků na DPH“, která má za cíl jednak poskytovat Komisi doporučení pro přípravu právních aktů a dalších politických iniciativ v oblasti DPH, a taktéž poskytovat informace

³³ Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-03-24]. Upozornění Komise „Zkušební projekt týkající se soukromých žádostí o rozhodnutí v přeshraničních věcech“. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/cross_border_rulings/cbr_info-notice-to-the-public_cs.pdf

³⁴ Circabc.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-04-08]. Cross-Border Rulings (updated January 2016). Dostupné z WWW: [https://circabc.europa.eu/sd/a/47f6f34e-2812-4542-9ead-9608d1b681fd/Cross%20Border%20Rulings%20\(January%202016\).pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/47f6f34e-2812-4542-9ead-9608d1b681fd/Cross%20Border%20Rulings%20(January%202016).pdf)

³⁵ Úřední věstník Evropské unie ze dne 28.6.2012, C 188/2

týkající se praktického provádění právních aktů a dalších politických iniciativ v oblasti DPH. Tato skupina je složena z odborníků na DPH problematiku a organizací zastupujících podniky, přičemž funkční období trvá 2 roky.

3. Základní teoretické principy fungování daně z přidané hodnoty

V této části se zaměřím na analýzu ustanovení předpisů EU a následně národní legislativy České republiky, které mají přímý vztah k dodání / přepravě zboží mezi členskými státy. Jestliže hovoříme o dodání zboží mezi členskými státy, je nutno mít na paměti, že daňové předpisy na takové dodání hledí jako na dvě plnění, a to dodání zboží uvnitř Společenství (jedná se o uskutečněné plnění z pohledu dodavatele) a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství (jedná se o přijaté plnění z pohledu odběratele), i když se samozřejmě ve skutečnosti jedná o jednu a tutéž hospodářskou operaci. Následkem toho tato jedna hospodářská transakce zakládá různá práva a povinnosti pro jednotlivé smluvní strany této operace i pro daňové orgány dotýčných členských států. Proto je nutno se i jednotlivě zabývat pravidly pro dodání zboží do jiného členského státu na straně jedné a pravidly pro pořízení zboží z jiného členského státu na straně druhé.

3.1 Analýza relevantních předpisů EU

Vzhledem k tomu, že Směrnice je platná již od 1. ledna 2007, budu principy a mechanismy, na kterých je založen systém DPH v oblasti obchodu mezi členskými státy, analyzovat s odkazy na relevantní ustanovení Směrnice, a nikoliv Šesté směrnice. Veškerá ustanovení Směrnice, která vymezují předmět daně, místo plnění, okamžik vzniku povinnosti přiznat daň apod. u intra-komunitárních dodání zboží patří mezi závazná ustanovení, která byly členské státy povinny transponovat do svých národních legislativ.

Intra-komunitární dodání zboží mezi členskými státy mají, mimo jiné, dva rysy, kterými se odlišují od vnitrostátních dodání zboží (dodání v rámci jednoho členského státu). Prvním rysem, který je již zmíněn výše, je fakt, že dodání zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu z ekonomického pohledu představuje jedno plnění, ale pro účely DPH se jedná o plnění dvě, přičemž obě jsou předmětem daně. Vedle toho se za plnění podléhající dani považuje za určitých podmínek i pouhá přeprava zboží z jednoho členského státu do jiného

členského stát, a to nehledě na fakt, že tato přeprava není spojena s dodáním zboží. V tomto případě se jedná o tzv. přemístění zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu.

Tím, že tato intra-komunitární plnění zasahují do více členských států, je nutno v prvním kroku určit nejdříve tzv. místo plnění (tj. členský stát, ve kterém je dané plnění předmětem daně z přidané hodnoty), následně je nutno určit osobu povinnou přiznat daň v tomto členském státě a pak již „jen“ zbývá stanovit okamžik vzniku povinnosti přiznat daň (či vykázat osvobozené plnění) a výši daňové povinnosti.

3.1.1 Předmět daně

V oblasti intra-komunitárních dodávek zboží jsou předmětem daně následující plnění:

Dodání zboží do jiného členského státu

Z pohledu dodavatele představuje veškeré dodání zboží uvnitř EU (tj. jak pro odběratele, kterými jsou osoby povinné k dani, tak pro odběratele, kterými jsou osoby nepovinné k dani) standardní dodání zboží s dodáním za úplatu a jako takové je předmětem daně v souladu s čl. 2 odst. 1 písm. a) Směrnice.

Pořízení zboží z jiného členského státu

V souladu s čl. 2 odst. 1 písm. b) Směrnice je předmětem daně rovněž pořízení zboží za úplatu z jiného členského státu uvnitř EU, přičemž dle čl. 20 Směrnice se pořízením zboží z jiného členského státu rozumí „*nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží*“. V rámci kategorie „pořízení zboží“ jsou rozlišeny následující skupiny zboží.

V případě nových dopravních prostředků³⁶ se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu nehledě na to, zda pořizovatel je právnickou osobou či fyzickou osobou, nebo zda se jedná o

³⁶ Nové dopravní prostředky jsou vydefinovány v čl. 2 odst. 2 Směrnice

osobu povinnou k dani³⁷ či nikoliv. A rovněž nehledě na hodnotu pořízeného nového dopravního prostředku. Tato velice široká množina pořízení nových dopravních prostředků má za cíl dosáhnout jejich zdanění v členském státě jejich „spotřeby“. V opačném případě by si fyzické osoby nepovinné k dani nakupovaly nové dopravní prostředky (vzhledem k jejich obvykle vyšší pořizovací hodnotě) především v členských státech s nízkou daňovou sazbou.

U výrobků podléhajících spotřební dani³⁸ se jedná o pořízení daně v případě, že pořizovatelem je osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani. A to nehledě na hodnotu pořízeného zboží.

Aby se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu v případě ostatního zboží, musí být dodavatelem zboží osoba povinná k dani jednáající jako taková, která není osvobozena od DPH v rámci osvobození pro malé podniky a která daným dodáním zboží nerealizuje tzv. zasílání zboží (viz níže v části 4.1.2), a jeho pořizovatelem osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani. V případě tohoto ostatního zboží však existují výjimky vymezené Směrnicí, které se za pořízení zboží nepovažují³⁹. Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže jsou splněny následující podmínky:

- pořízení zboží je uskutečněnou (i) osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze dodání osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, (ii) právnickou osobou nepovinnou k dani nebo (iii) osobou povinnou k dani pro účely jejího zemědělského, lesnického nebo rybářského podniku, na který se vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, a
- celková hodnota zboží pořízeného touto osobou z jiného členského státu nepřesáhne za běžný ani minulý kalendářní rok prahovou hodnotu stanovenou členským státem, která nesmí být nižší než 10 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně (tento limit je však v některých členských státech vyšší, jedná se především o Velkou Británii, kde je tento limit nastaven na částku 82 000 GBP, a Irsko s limitem ve výši

³⁷ Osoba povinná k dani je vymezena v čl. 9 Směrnice. "Osobou povinnou k dani" se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

³⁸ Výrobky podléhající dani jsou vymezeny v čl. 2 odst. 3 Směrnice. Za „výrobky podléhající spotřební dani“ se považují energetické výrobky, alkohol a alkoholické nápoje a zpracovaný tabák, vymezené platnými právními předpisy Společenství, avšak nepovažuje se za ně plyn dodávaný prostřednictvím soustavy zemního plynu nacházející se na území Společenství nebo prostřednictvím jakékoli sítě k takové soustavě připojené.

³⁹ Čl. 2(1)(b)(i), 3, 4 Směrnice

41000 EUR; i některé další členské státy, včetně České republiky, mají tento limit vyšší než 10 000 EUR, ale u nich rozdíl vznikl především z důvodu změny kurzu národních měn vůči EUR⁴⁰⁾

Předmětem daně není pořízení tohoto ostatního zboží z jiného členského státu ani tehdy, jestliže se jedná o zboží pořízené z jiného členského státu v rámci zásobování lodí a letadel vymezených v čl. 148 Směrnice⁴¹⁾.

Nehledě na výše uvedené se pak o pořízení zboží nejedná v případě (i) zboží, které bylo v členském státě odesláno předmětem daně ve zvláštním režimu ziskové přírážky nebo předmětem daně ve zvláštním režimu pro prodej veřejnou dražbou (např. použité zboží, umělecké předměty apod.), ani v případě použitých dopravních prostředků, které byly v členském státě odeslány předmětem daně ve zvláštním režimu pro použité dopravní prostředky⁴²⁾.

Přemístění zboží z jiného členského státu

Za dodání zboží za úplatu do jiného členského státu se považuje také tzv. přemístění zboží, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, touto osobou do jiného členského státu, avšak uvnitř EU, za účelem podnikání této osoby v daném členském státu, kam bylo toto zboží přepraveno (odesláno)⁴³⁾.

V čl. 17 odst. 2 Směrnice jsou však zároveň vymezeny níže uvedené případy, kdy se přeprava (odeslání) zboží do jiného členského státu za účelem podnikání nepovažuje za dodání zboží za úplatu. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora EU, představují tyto případy taxativní výčet výjimek, které musí být vykládány restriktivně a s ohledem na cíle sledovaný přechodnou úpravou použitelnou na obchod mezi subjekty z různých členských států, kterým je přidělit daňový příjem členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží⁴⁴⁾.

⁴⁰⁾ EU VAT Compass 2015/2016, IBFD, 2015, ISBN 978-90-8722-323-6, str. 581

⁴¹⁾ Čl. 3 (1)(a) Směrnice

⁴²⁾ Čl. 4 Směrnice

⁴³⁾ Čl. 17 odst. 1 tamtéž

⁴⁴⁾ Rozsudek SDEU ve spojených věcech C-606/12 a C-607/12, Dresser-Rand SA, Celex: 62012CJ0606, z 6. března 2014, body 27 a 28

- přeprava (odeslání) zboží osobou povinnou k dani do jiného členského státu formou tzv. zasílání zboží, kdy je zboží např. zasíláno poštou / kurýrem obvykle osobě nepovinné k dani (zasílání zboží je obvykle zdaňováno na základě speciálních pravidel, viz str. 29 - 30, a proto není nutné vykazovat / monitorovat samotnou přepravu zboží do tohoto členského státu)
- přeprava (odeslání) zboží osobou povinnou k dani do jiného členského státu za účelem dodání zboží s instalací či montáží zajištěných dodavatelem nebo na jeho účet (dodání zboží s instalací a montáží je zdaňováno v místě instalace či montáže, a proto není nutné vykazovat / monitorovat samotnou přepravu zboží do tohoto členského státu)
- přeprava (odeslání) zboží osobou povinnou k dani do jiného členského státu za účelem dodání tohoto zboží na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku během přepravy cestujících v rámci EU (zboží dodávané na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku během přepravy cestujících v rámci EU je vždy zdaňováno dle místa zahájení konkrétní přepravy, a proto není nutné vykazovat / monitorovat přepravu tohoto zboží do jiného členského státu)
- přeprava (odeslání) zboží osobou povinnou k dani do jiného členského státu za účelem dodání plynu prostřednictvím soustavy zemního plynu nacházející se na území EU nebo prostřednictvím jakékoli sítě k takové soustavě připojené [plyn dodávaný prostřednictvím soustavy je zdaňován v sídle odběratele (obchodníka), popř. v místě spotřeby, a proto není nutné vykazovat / monitorovat přepravu tohoto plynu do jiného členského státu]
- přeprava (odeslání) zboží osobou povinnou k dani do jiného členského státu za účelem dodání elektřiny nebo dodání tepelné nebo chladicí energie prostřednictvím tepelných nebo chladicích sítí [elektřina, tepelná a chladicí energie dodávané prostřednictvím přenosových sítí jsou zdaňovány v sídle odběratele (obchodníka), popř. v místě spotřeby, a proto není nutné vykazovat / monitorovat přepravu tohoto zboží do jiného členského státu]

- přeprava (odeslání) zboží osobou povinnou k dani do jiného členského státu za účelem jeho dodání, jestliže je takové dodání v tomto jiném členském státě osvobozeno z titulu jeho dalšího (i) dodání do dalšího jiného členského státu, (ii) vývozu zboží do státu mimo EU, (iii) dodání zboží pro zásobování lodí a letadel či (iv) dodání zboží v rámci diplomatických, konzulárních a obdobných vztahů

- přeprava (odeslání) zboží osobou povinnou k dani do jiného členského státu za účelem poskytnutí služby spočívající v ocenění dotyčného zboží nebo práce na dotyčném zboží skutečně vykonané na území členského státu ukončení přepravy zboží, je-li zboží po vykonání ocenění nebo práce odesláno zpět této osobě povinné k dani do členského státu, z něž bylo původně odesláno nebo přepraveno (jak potvrdil Soudní dvůr EU ve spojených věcech C-606/12 a C-607/12, Dresser-Rand SA, vrácení zboží po provedené službě do členského státu, odkud bylo zboží původně odesláno, je nezbytnou podmínkou pro uplatnění této výjimky)

- přeprava (odeslání) zboží osobou povinnou k dani usazenou v členském státě odeslání zboží do jiného členského státu pro účely dočasného použití tohoto zboží na území členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží za účelem poskytnutí služby (výjimku lze aplikovat pouze v případě, že přepravu zboží zajišťuje osoba povinná k dani usazená v členském státě odeslání zboží a že přepravené zboží bude použito pro poskytování služeb a nikoliv dodání zboží, tato podmínka nabývá na významu např. u stavebních strojů přepravených do jiného členského státu, jelikož v souladu s čl. 13 odst. 3 Směrnice mohou členské státy považovat předání určitých stavebních prací za dodání zboží; v takovém případě by se pak tato výjimka na přepravený stavební stroj nevztahovala)

- přeprava (odeslání) zboží osobou povinnou k dani do jiného členského státu za účelem jeho dočasného použití po dobu nepřesahující 24 měsíce na území daného členského státu, jestliže by na dovoz téhož zboží bylo možno uplatnit celní režim dočasného použití s úplným osvobozením od dovozního cla (podmínky pro uplatnění režimu dočasného použití s úplným osvobozením od dovozního cla jsou vymezeny v nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 553 až 584)

Výbor pro DPH na svém 104. zasedání uskutečněném 4 – 5. června 2015 jednomyslně potvrdil, že osoba povinná k dani nemůže být jen z důvodu přemístění zboží z jiného členského státu považována za osobu usazenou v členském státě ukončení přepravy, přestože ji vznikla povinnost registrace v tomto členském státě (jestliže ji zároveň nevznikne v tomto členském státě stálá provozovna z jiných důvodů)⁴⁵.

3.1.2 Místo zdanitelného plnění

I při stanovení místa plnění platí, že místo plnění je nutno posuzovat z pohledu dodavatele na straně jedné a zároveň z pohledu odběratele na straně druhé, přičemž pravidla pro určení místa plnění jsou odlišná.

Dodání zboží do jiného členského státu

Z pohledu dodavatele se jedná o dodání zboží, které je spojeno s přepravou, kterou zajišťuje sám dodavatel nebo ji zařizuje pořizovatel, přičemž se za místo plnění považuje místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy⁴⁶.

Toto pravidlo však nelze automaticky uplatnit pro tzv. zasílání zboží, kterým se rozumí dodání zboží do jiného členského dodavatelem pro zákazníka, který je osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, u nichž pořízení zboží není předmětem daně, nebo osobou nepovinnou k dani, přičemž zboží je přepravováno dodavatelem nebo na jeho účet.

Výbor pro DPH přijal na svém 104. zasedání konaném 4 – 5. června 2015 téměř jednomyslně stanovisko, že zboží je pro účely „zasílání zboží“ považováno za přepravené či odeslané dodavatelem nebo na jeho účet vždy, když dodavatel přímo či nepřímo zasahuje do odeslání či přepravy zboží. Přímé či nepřímé zasahování přitom zahrnuje případy, kdy (i) si dodavatel objedná přepravu či odeslání u subdodavatele (třetí osoby), který zboží přepraví, k zákazníkovi, (ii) přeprava je zajišťována třetí stranou, ale dodavatel je odpovědný za dodání zboží

⁴⁵ Guidelines resulting from the 104th meeting of 4-5 June 2015, DOCUMENT A – taxud.c.1(2015)4606583 – 873, dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

⁴⁶ Čl. 32 první pododstavec Směrnice

zákazníkovi nebo (iii) dodavatel fakturuje a vybírá od zákazníka poplatky za přepravu a přeposílá je třetí straně, která zajišťuje přepravu či odeslání zboží.

Členové výboru pro DPH se rovněž téměř jednomyslně shodli na tom, že za nepřímé zasahování do přepravy či odeslání je nutno považovat i situaci, kdy dodavatel aktivně propaguje služby dodání třetí osobou zákazníkovi, umožní kontakt zákazníka s touto třetí osobou a poskytne této třetí osobě informace nutné pro dodání zboží⁴⁷.

Obvykle se jedná o případy, kdy si fyzické osoby objednají pro svoji vlastní spotřebu zboží prostřednictvím webových stránek dodavatele a toto zboží jim je dodáno dodavatelem z jiného členského státu poštou či jiným externím dopravcem (kurýrní službou), přičemž všechny výše uvedené způsoby zajištění přepravy by měly splňovat podmínku, že zboží bylo přepraveno či odesláno dodavatelem nebo na jeho účet.

S výjimkou nových dopravních prostředků a zboží, jež je dodáváno s montáží nebo instalací, se za místo plnění u zasílání zboží považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy zákazníkovi⁴⁸, tj. obecně v členském státě kupujícího.

Od tohoto pravidla je možné se odchýlit a za místo plnění považovat členský stát, kde bylo zahájeno odeslání či přeprava zboží, jestliže je takto dodáváno zboží, které nepodléhá spotřební dani, a jestliže celková hodnota zaslání zboží do daného členského státu nepřekračuje v průběhu jednoho kalendářního roku a v předchozím kalendářním roce částku 100000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně.

Členský stát, do kterého je zboží zasíláno (odesláno / přepraveno), může snížit výše uvedenou prahovou hodnotu 100 000 EUR na částku 35000 EUR nebo na ekvivalent této částky v národní měně. Vyšší limit 100 000 EUR zvolily členské státy jako Francie, Německo, Lucembursko a Nizozemí, nižší limit 35 000 Kč pak státy jako Rakousko, Belgie, Kypr, Estonsko, Finsko,

⁴⁷ Guidelines resulting from the 104th meeting of 4-5 June 2015 DOCUMENT C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876, dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

⁴⁸ Čl. 33 odst. 1 Směrnice

Řecko, Maďarsko, Irsko, Itálie, Lotyšsko, Malta, Portugalsko, Slovinsko, Slovensko a Španělsko⁴⁹.

Každá osoba, která zasílá zboží do jiného členského státu za výše uvedených podmínek, se může také rozhodnout, že místem plnění zasílaného zboží (s výjimkou nových dopravních prostředků a zboží dodávaného s montáží) bude členský stát, kde je ukončena přeprava zasílaného zboží, i když v tomto státě není překročena výše uvedená prahová hodnota⁵⁰.

Takto nastavená pravidla opět vycházejí ze základního cíle, že každé plnění by mělo být zatěžováno daní ve státě „spotřeby“. Možnost zdaňovat zasílané zboží ve státě dodavatele (ve státě odeslání) je umožněna jen do výše uvedených limitů s cílem nadměrně nezatěžovat menší podniky (místo plnění v členském státě ukončení přepravy znamená pro dodavatele povinnost registrace v tomto členském státě, podávání daňových přiznání, vystavování dokladů dle pravidel platných v tomto členském státě a dodržování dalších pravidel platných v tomto členském státě).

Pořízení zboží z jiného členského státu

Z pohledu pořizovatele (odběratele) se však místo plnění u pořízeného zboží nachází tam, kde byla ukončena jeho přeprava⁵¹. Vedle tohoto základního pravidla pro určení místa plnění však ještě existuje alternativní pravidlo pro určení místa plnění.

Jestliže pořizovatel využil k pořízení zboží daňové identifikační číslo jiného členského státu, než ve kterém byla přeprava zboží ukončena, považuje se za místo plnění též členský stát, který vydal toto daňové identifikační číslo (toto pravidlo se však nevztahuje na pořízení nového dopravního prostředku a zboží podléhajícího spotřební dani)⁵². Fakt, že přizná daň ve státě, jehož daňové identifikační číslo k dané transakci použil, ho však nezbavuje povinnosti přiznat daň v členském státě ukončení přepravy zboží. Kromě toho, jak již judikoval SDEU ve spojených věcech C-536/08, X, a C-539/08, fiscale eenheid Facet - Facet Trading, osoba povinná k dani, která přizná daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu v členském

⁴⁹ Pokyny k vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty, str. 4, webové stránky Finanční správy ČR, dostupné na http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5412_15.pdf?201602242247

⁵⁰ Čl. 34 Směrnice

⁵¹ Čl. 40 tamtéž

⁵² Čl. 41, první pododstavec tamtéž

státě, jehož daňové identifikační číslo použila pro danou transakci, není oprávněna si uplatnit nárok na odpočet takto přiznané daně. Jedním z hlavních argumentů byl zřejmě i fakt, že přiznání nároku na odpočet daně v tomto členském státě by osobu povinnou dani zbavil motivace přiznat daň v členském státě ukončení přepravy, čímž by mohlo dojít k celkovému ohrožení základního pravidla, dle kterého se místo plnění nachází v členském státě ukončení přepravy zboží, tj. pravidla, že ke zdanění by v rámci přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy mělo docházet v členském státě konečné spotřeby⁵³.

Toto alternativní pravidlo se neuplatní rovněž v případě tzv. třístranných obchodů, kdy se povinnost přiznat daň přenáší na finálního kupujícího⁵⁴. Třístranným obchodem se rozumí dodání zboží do jiného členského státu, kterého se účastní 3 osoby povinné k dani registrované k DPH ve třech různých členských státech, přičemž zboží je přepravováno přímo z členského státu prvního dodavatele do členského státu finálního kupujícího, kdy daň je přiznávána finálním kupujícím v členském státě ukončení přepravy (k podrobnějšímu vymezení podmínek pro aplikaci pravidel třístranného obchodu viz níže v části 4.1.6.).

3.1.3 Uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu /pořízení zboží z jiného členského státu

Osvobozené dodání zboží do jiného členského státu /pořízení zboží z jiného členského státu

Jak na straně dodavatele, tak na straně pořizovatele jsou nastavena stejná pravidla pro určení okamžiku, kdy dodavatel uskutečnil osvobozené dodání zboží do jiného členského státu (k podmínkám pro aplikaci osvobození od daně viz níže v části 4.1.4.) a kdy pořizovatel uskutečnil pořízení zboží a vznikla mu tím povinnost přiznat daň (ke způsobu vypořádání daňové povinnosti viz níže v části 4.1.5.). Nastavení stejných pravidel na straně dodavatele i odběratele by mělo umožnit kontrolu, zda odběratel skutečně přiznal daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu [dodavatel je povinen v tak zvaném souhrnném hlášení⁵⁵ vykázat celkovou hodnotu zboží dodaného na daňového identifikační číslo dodavatele, přičemž k těmto údajům

⁵³ Rozsudek SDEU ve věci C-536/08, X, a C-539/08, fiscale eenheid Facet - Facet Trading, Celex: 62008CJ0536, bod 44

⁵⁴ Čl. 42 Směrnice

⁵⁵ Podmínky pro podávání souhrnných hlášení jsou vymezeny v čl. 262 až 271 Směrnice; souhrnná hlášení musí být podávána měsíčně, za určitých podmínek i čtvrtletně

má správce daně odběratele přístup prostřednictvím systému VIES (VAT International Exchange System)].

Jestliže dodavatel uskutečnil osvobozené dodání zboží do jiného členského státu, vzniká mu povinnost vykázat toto osvobozené plnění k datu vystavení daňového dokladu, resp. k 15. dni měsíce následujícího po dodání zboží, jestliže daňový doklad do té doby nebyl vystaven⁵⁶. Stejně tak vzniká pořizovateli povinnost přiznat daň k datu vystavení daňového dokladu, resp. k 15. dni měsíce následujícího po dodání zboží, jestliže daňový doklad do té doby nebyl vystaven⁵⁷. Primárně se tak okamžik vzniku povinnosti přiznat daň odvíjí od data vystavení daňového dokladu a pouze v případě, kdy daňový doklad není vystaven do 15. dne kalendářního měsíce následujícího po dni dodání, získává na významu i okamžik, kdy je zboží považováno pro účely DPH za dodané, od kterého se odvíjí běh měsíce následujícího.

Zasílání zboží do jiného členského státu

Pro zasílání zboží nestanoví Směrnice jednotná pravidla a okamžik vzniku povinnosti přiznat daň se bude odvíjet od vnitrostátních pravidel členských států, ve kterých se nachází místo plnění. Obecně se bude jednat o okamžik dodání zboží, popř. zaplacení zboží.

3.1.4 Osvobození od daně na straně dodavatele

Jak je již uvedeno výše, představuje dodání zboží do jiného členského státu uvnitř EU při splnění následujících podmínek osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně:

- zboží musí být odesláno či přepraveno do jiného členského státu,
- zboží musí být odesláno nebo přepraveno prodávajícím (dodavatelem) nebo pořizovatelem nebo na jejich účet,
- zboží musí být odesláno či přepraveno pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani⁵⁸,
- na dodavatele se nevztahuje osvobození pro malé podniky⁵⁹,

⁵⁶ Čl. 67 a čl. 222 Směrnice

⁵⁷ Čl. 69 a čl. 222 tamtéž

⁵⁸ Čl. 138 odst. 1 tamtéž

⁵⁹ Čl. 282 až 292 tamtéž

- na straně pořizovatele je dodané zboží předmětem daně⁶⁰, a
- zboží není dodáváno ve zvláštním režimu pro použité zboží, umělecké předměty a starožitnosti, v přechodném režimu pro použité dopravní prostředky nebo ve zvláštním režimu pro prodej veřejnou dražbou⁶¹.

Specifická pravidla platí pro nové dopravní prostředky⁶², u nichž se dodání zboží považuje za osvobozené plnění v případě, že jsou dodávány do jiného členského státu (i) pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani bez ohledu na celkovou hodnotu zboží pořízeného z jiného členského státu na straně pořizovatele (viz výše v části 4.1.1.) nebo pro jakoukoli jinou osobu nepovinnou k dani⁶³.

Rovněž v případě zboží podléhajícího spotřební dani se jeho dodání považuje za osvobozené od daně bez ohledu na celkovou hodnotu zboží pořízeného z jiného členského státu na straně pořizovatele, jestliže jsou dodrženy podmínky stanovené předpisy upravující režim spotřební daně, na dodavatele se nevztahuje osvobození pro malé podniky a zboží není dodáváno ve zvláštním režimu pro použité zboží nebo ve zvláštním režimu pro prodej veřejnou dražbou⁶⁴.

Jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-492/13, Traum EOOD, ustanovení čl. 138 Směrnice má přímý účinek, a proto se ho mohou osoby povinné k dani dovolávat u vnitrostátních soudů vůči státu a požadovat při splněním tam uvedených podmínek uplatnění nároku na osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu⁶⁵. Na tom nic nemění fakt, že členské státy mohou v souladu s čl. 131 Směrnice stanovit určité podmínky k zajištění správného a jednoduchého uplatnění tohoto osvobození. Tato pravomoc členských států nemá vliv na to, že ustanovení čl. 138 Směrnice lze považovat za bezpodmínečné a dostatečně přesné.

⁶⁰ Čl. 139 odst. 1 tamtéž

⁶¹ Čl. 139 odst. 3 Směrnice

⁶² Nové dopravní prostředky jsou vymezeny v čl. 2 odst. 2 tamtéž

⁶³ Čl. 138 odst. 2 písm. a) tamtéž

⁶⁴ Čl. 138 odst. 2 písm. b) a čl. 139 odst. 2 a 3 tamtéž

⁶⁵ Rozsudek SDEU ve věci C-492/13, Traum EOOD z 9. 10. 2014, Celex: 62013CN0492, bod 48

3.1.5 Přiznání daně na straně pořizovatele

Zatímco obvykle je povinen přiznat daň dodavatel zboží / poskytovatel služby, pořízení zboží z jiného členského státu spadá do kategorie zdanitelných plnění, u kterých se povinnost přiznat daň přenáší na příjemce zboží, který uskutečňuje pořízení zboží⁶⁶. V případě tak zvaného třístranného obchodu dochází k přenesení povinnosti přiznat daň až na konečného odběratele (viz níže v části 4.1.6.).

Směrnice vymezuje podmínky, za kterých bude pořízení zboží z jiného členského státu na straně odběratele osvobozeno od daně. Jedná se např. o pořízení takového zboží, jehož dodání by v daném členském státě bylo osvobozeno vždy od daně⁶⁷ (např. pořízení lidské krve).

Členský stát, ve kterém se uskutečnilo pořízení zboží z jiného členského státu (tj. pořízení je předmětem daně) a ve kterém došlo k ukončení odeslání nebo přepravy, je oprávněn uplatňovat nárok na zdanění bez ohledu na to, zda bylo dodané zboží v členském státě zahájení odeslání či přepravy zatíženo daní či nikoliv⁶⁸.

3.1.6 Třístranný obchod

Jak je již uvedeno výše, existují specifická pravidla pro tak zvané třístranné obchody, která mají za cíl, aby dodávané zboží bylo zatíženo daní až v členském státu konečného zákazníka, přičemž by daň měla být přiznána tímto konečným zákazníkem.

Aby bylo tohoto cíle dosaženo, (i) musí se místo plnění vždy nacházet v členském státě konečného zákazníka, kde je ukončena přeprava dodávaného zboží, (ii) prostřední osoba třístranného obchodu musí být osvobozena od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného zákazníka, jelikož při aplikaci základních pravidel by tato prostřední osoba byla povinna přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu, a (iii) povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu musí být přenesena na konečného zákazníka.

⁶⁶ Čl. 200 Směrnice

⁶⁷ Čl. 140 Směrnice

⁶⁸ Čl. 16 prováděcího nařízení

Místo plnění se nachází v členském státě konečného zákazníka, kde je ukončena přeprava dodávaného zboží, jestliže jsou splněny následující podmínky⁶⁹:

- prostřední osoba třístranného obchodu prokáže, že pořízení zboží v členském státě konečného zákazníka uskutečnila pro potřeby následného dodání na území tohoto členského státu, pro které byl konečný zákazník tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197 Směrnice (viz níže)
- prostřední osoba třístranného obchodu vykázala ve svém souhrnném hlášení daňové identifikační číslo konečného zákazníka a celkovou hodnotu takto realizovaných dodání zboží pro tohoto konečného zákazníka⁷⁰

Prostřední osoba třístranného obchodu je osvobozena od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného zákazníka, jsou-li splněny tyto podmínky⁷¹:

- prostřední osoba uskutečňující pořízení zboží v členském státě konečného zákazníka není usazena v tomto členském státě
- prostřední osoba uskutečňující pořízení zboží v členském státě konečného zákazníka je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě
- prostřední osoba uskutečňující pořízení zboží v členském státě konečného zákazníka uskutečnila pořízení zboží za účelem následného dodání daného zboží
- předmětné zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu než toho, v němž je identifikována pro účely DPH prostřední osoba, pro konečného zákazníka
- konečný zákazník je osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v členském státě ukončení přepravy
- konečný zákazník je v souladu s článkem 197 Směrnice určen za osobu povinnou odvést daň splatnou při dodání uskutečněném prostřední osobou.

Konečný zákazník je v souladu s čl. 197 Směrnice povinen přiznat daň z titulu pořízení zboží, jestliže:

- je mu dodáno zboží za podmínek vymezených v čl. 141 Směrnice (viz výše)

⁶⁹ Čl. 42 Směrnice

⁷⁰ Čl. 265 Směrnice

⁷¹ Čl. 141 tamtéž

- je osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v členském státě ukončení přepravy
- prostřední osoba vystavila fakturu obsahující povinné náležitosti

Opět se jedná o pravidla, která by měla být aplikována stejně ve všech členských státech. Nicméně tyto podmínky explicitně stanoví, že prostřední osoba uskutečňující pořízení zboží v členském státě konečného zákazníka nesmí být usazena v tomto členském státě, a některé členské státy implementují tuto podmínku v tom smyslu, že prostřední osoba nesmí být v tomto členském státě ani registrována k DPH (samotná registrace k DPH však nezakládá vznik provozovny⁷²). Jedná se o následující členské státy – Bulharsko, Českou republiku, Dánsko, Estonsko, Chorvatsko, Kypr, Lucembursko, Maltu, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Slovenskou republiku, Španělsko a Velkou Británii⁷³. V ostatních členských státech, ve kterých je ukončena přeprava zboží, může být prostřední osoba registrována k DPH, a i přesto lze využít zjednodušená pravidla třístranného obchodu.

3.2 Transpozice relevantních ustanovení evropských předpisů do české legislativy

Česká republika transponovala relevantní ustanovení Směrnice do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Jednotlivá pravidla vyplývající ze Směrnice uvedená výše v části 4.1. této práce byla do zákona transponována k 1. květnu 2004, kdy se Česká republika stala členským státem Evropského společenství. Nicméně většina relevantních ustanovení doznala v průběhu doby různých úprav a v současné době jsou relevantní pravidla transponována do Českého zákona následovně.

Daná ustanovení zákona se primárně vztahují na „plátce daně“, tj. osoby povinné k dani, kterým vznikla povinnost registrace k dani např. z důvodu překročení obrátu pro povinnou registraci k DPH⁷⁴ nebo z jiného zákonného důvodu⁷⁵, popř. které se zaregistrovaly dobrovolně⁷⁶. Vedle kategorie „plátce daně“ však zákon zavedl rovněž kategorii tzv. „identifikovaných osob“⁷⁷,

⁷² Čl. 11 odst. 3 prováděcího nařízení

⁷³ EU VAT Compass 2015/2016, IBFD, 2015, ISBN 978-90-8722-323-6, str. 702

⁷⁴ § 4a a § 6 zákona o dani z přidané hodnoty

⁷⁵ § 6a - § 6f tamtéž

⁷⁶ § 6f tamtéž

⁷⁷ V souladu s § 6g zákona jsou osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořízují zboží z jiného členského státu, které je předmětem

kterým rovněž v souvislosti s intrakomunitárními plněními vzniká povinnost přiznat daň⁷⁸. Identifikovaným osobám sice vzniká povinnost přiznat daň, ale nemají nárok na odpočet daně, přičemž ve vztahu ke svým tuzemským zdanitelným plněním i nadále vystupující jako osoby neregistrované k dani. Vzhledem k cílům této práce a předpokladu, že podniky účastníci se pravidelně intrakomunitárních plnění jsou obvykle registrovány k dani jako plátcí daně, pracuji ve vztahu k českým podnikům dále jen s kategorií plátců daně.

3.2.1 Předmět daně

Dodání zboží do jiného členského státu

Dodání zboží do jiného členského státu není v rámci vymezení předmětu daně speciálně definováno, jelikož představuje standardní dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku a jako takové je předmětem daně⁷⁹. Určitou výjimku může představovat tzv. zasílání zboží do jiného členského státu, kdy se místo plnění může přechýlit z tuzemska do členského státu ukončení přepravy zboží (viz níže str. 40).

Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízení zboží z jiného členského státu je v témže § 2 zákona jako předmět daně uvedeno samostatně⁸⁰. Aby určité dodání zboží bylo pro účely české DPH považováno za pořízení zboží z jiného členského státu, musí být splněny následující podmínky:

- dochází k nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou,

daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží. Za identifikovanou osobu se dle § 6h zákona rovněž považuje např. osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, která od osoby neusazené v tuzemsku přijala služby nebo zboží s instalací nebo montáží s místem plnění v tuzemsku.

⁷⁸ § 108 odst. 1 písm. b) až d) zákona o dani z přidané hodnoty

⁷⁹ § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty

⁸⁰ § 2 odst. 1 písm. c) tamtéž

- zboží je odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu dodavatelem, pořizovatelem (osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu) nebo zmocněnou třetí osobou (obvykle externí dopravce)⁸¹, a
- pořizovatel je osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani (povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu se tak vztahuje nejenom na plátce, ale např. i na všechny osoby uskutečňující samostatně ekonomickou činnost (i když nejsou plátcí daně), jelikož tyto osoby se okamžikem pořízení zboží z jiného členského státu stávají tzv. identifikovanou osobou⁸² (ledaže by pořízení daného zboží nebylo předmětem daně, viz níže) a jsou povinny přiznat daň z tohoto pořízeného zboží⁸³.

Z množiny pořízení zboží jsou pak vyloučeny některé transakce z titulu jejich nízké hodnoty či z titulu jejich specifického charakteru (např. dodání zboží, u kterého se uplatňuje zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím apod.)⁸⁴. Předmětem daně tak např. není pořízení zboží z jiného členského státu, pokud:

- celková hodnota zboží bez daně pořízeného daným pořizovatelem nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč (do výpočtu celkové hodnoty se nezahrnuje hodnota pořízeného zboží podléhajícího spotřební dani, hodnota pořízených nových dopravních prostředků a hodnota zboží pořízeného ve zvláštních režimech),
- pořízené zboží nepodléhá spotřební dani ani se nejedná o nové dopravní prostředky (jejich pořízení je obecně předmětem daně nehledě na hodnotu pořízeného zboží), a
- pořizovatel je (i) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, (ii) osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, (iii) právnickou osobou nepovinnou k dani, (iv) osvobozenou osobou, která není plátcem nebo (v) osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce.

Z negativního vymezení pořízení zboží z jiného členského státu pak dále vyplývá, že za toto pořízení zboží se nepovažují následující typy transakcí⁸⁵:

⁸¹ § 16 tamtéž

⁸² § 6g zákona o dani z přidané hodnoty

⁸³ § 108 odst. 1 písm. b) tamtéž

⁸⁴ § 2a a § 2b tamtéž

⁸⁵ § 16 odst. 2 tamtéž

- dodání zboží s instalací nebo montáží v tuzemsku (jedná se rovněž o zdanitelné plnění s místem plnění v České republice⁸⁶, u kterého se za podmínek stanovených zákonem přenáší povinnost přiznat daň na příjemce⁸⁷, ale pro konkrétní postup pro přiznání daně se použijí odlišná ustanovení zákona)
- dodání elektřiny, tepla nebo chladu sítěmi a dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené (jestliže se místo plnění nachází v tuzemsku⁸⁸, dochází opět za podmínek stanovených zákonem k přenesení povinnosti přiznat daň na příjemce⁸⁹, ale pro konkrétní postup pro přiznání daně se použijí odlišná ustanovení zákona)
- dodání zboží z jiného členského státu do tuzemska osobou povinnou k dani, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou, pro osobu, pro kterou pořízení zboží není v České republice předmětem daně⁹⁰
- nabytí vratného obalu za úplatu⁹¹ (vratné obaly podléhají specifickému daňovému režimu)
- přemístění obchodního majetku z jiného členského státu do tuzemska pro účely uvedené v § 13 odst. 7 zákona (viz níže)

Pořízení zboží se naopak neomezuje pouze na zboží, které se nachází v celním režimu volný oběh. Jestliže budou splněny podmínky stanovené výše, považuje se za pořízení zboží z jiného členského státu a plátcí daně vzniká povinnost přiznat daň také v situaci, kdy bude pořizováno zahraniční zboží (tj. zboží dovážené ze států mimo EU, které ještě nebylo na území Evropské unie propuštěno do celního režimu volný oběh). A jestliže bude toto zboží zároveň na území České republiky propuštěno do celního režimu volný oběh, vznikne pořizovateli / dovozci zboží v jedné osobě povinnost přiznat daň jak z titulu pořízení zboží z jiného členského státu, tak z titulu dovozu zboží. Zároveň by mu však měl vzniknout i dvojitý nárok na odpočet daně⁹².

⁸⁶ § 7 odst. 3 tamtéž

⁸⁷ § 108 odst. 1, písm. c) bod 2 tamtéž

⁸⁸ § 7a zákona o dani z přidané hodnoty

⁸⁹ § 108 odst. 1 písm. c) bod 3 tamtéž

⁹⁰ § 8 tamtéž

⁹¹ § 13 odst. 4 písm. f) tamtéž

⁹² Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 662/21.07.04 - DPH při prodeji zahraničního zboží, předkladatelé: Mgr. Milan Tomíček, Ing. Marie Konečná, CSc., ze dne 21. července 2004

Přemístění zboží z jiného členského státu

Určitou podkategorii pořízení zboží z jiného členského státu pak tvoří tzv. přemístění zboží. Jedná se o situaci, kdy plátce daně přepraví pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku zboží z jiného členského státu, přičemž se může jednat jak o zboží, které bylo plátcem v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno, tak např. dovezeno z třetí země mimo EU. Stejná pravidla platí i pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou a která nemá sídlo v tuzemsku, nebo zahraniční osobu povinnou k dani, která nemá provozovnu v tuzemsku, jestliže přemísťují zboží z jiného členského státu do České republiky pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku.⁹³

Avšak ne úplně každá přeprava zboží z jiného členského státu do České republiky za účelem uskutečňování ekonomické činnosti musí být považována za přemístění zboží podléhající dani v České republice. V návaznosti na Směrnici⁹⁴ se za přemístění obchodního majetku nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží pro následující účely⁹⁵:

- Přeprava zboží za účelem jeho dodání zboží s instalací nebo montáží, jelikož dani podléhá samotné dodání zboží s instalací nebo montáží. Vzhledem k tomu, že místo plnění se u tohoto dodání nachází v České republice, bude toto dodání zdaněno jako takové, a proto by zdanění dodávaného zboží z titulu samotné přepravy vedlo k dvojímu zdanění téhož dodání zboží.
- Přeprava zboží za účelem tzv. zasílání zboží do České republiky, které podléhá zvláštním pravidlům.
- Přeprava zboží určeného k dodání plátcem na palubě lodí, letadel nebo vlaků během přepravy osob uskutečněné na území EU. Dodání zboží na palubě lodí, letadel nebo vlaků během přepravy osob uskutečněné na území EU má specifická pravidla pro určení místa plnění, kdy se za místo plnění považuje místo zahájení přepravy

⁹³ § 16 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty

⁹⁴ Čl. 17 odst. 2 Směrnice

⁹⁵ § 13 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty

- Přeprava zboží za účelem jeho dodání v České republice, pokud je dodání takového zboží osvobozeno v tuzemsku od daně s nárokem na odpočet daně. Musí se jednat o bezpodmínečné osvobození od daně.
- Přeprava zboží za účelem jeho vývozu zboží do státu mimo EU, pokud je zboží propuštěno do celního režimu vývozu.
- Přeprava zboží, aby na něm mohly být v České republice provedeny tzv. práce na zboží, jestliže je zboží po provedení těchto prací vráceno zpět do členského státu, ze kterého bylo původně odesláno nebo přepraveno. Práce na zboží obvykle zahrnují různé kompletační operace, opravárenské služby, třídící práce, dokončovací práce atd., tj. musí se jednat o práce fyzicky provedené na daném zboží, a nikoliv pouze např. revize zařízení, jejímž cílem je ověřit, zda dané zařízení splňuje požadované parametry.
- Přeprava zboží za účelem jeho přechodného užití zboží v České republice pro účely poskytnutí služby plátcem. Může se jednat o situaci, kdy je do České republiky z jiného členského státu přepraven např. nějaký stavební stroj, který daná osoba, která ho do České republiky přepravila, využije při poskytnutí stavebních prací a následně ho odveze zpět. Rovněž se může jednat např. o různé stroje a dopravní prostředky, které jsou využívány po přechodnou dobu na základě nájemní smlouvy uzavřené s osobou usazenou v jiném členském státě.
- Přeprava zboží pro účely jeho přechodného užití v České republice na dobu nepřekračující 24 měsíců za podmínky, že by se na dovoz stejného zboží ze třetí země pro přechodné užití vztahoval režim dočasného použití s plným osvobozením od cla.
- Dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené a dodání elektřiny, tepla nebo chladu sítěmi. Dodání těchto komodit podléhá specifickým pravidlům pro určení místa plnění.

3.2.2 Místo plnění

Stejně jako na úrovni Směrnice se i v zákoně rozlišuje místo plnění při dodání zboží do jiného členského státu na straně dodavatele a místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu na straně pořizovatele.

Dodání zboží do jiného členského státu

Při dodání zboží do jiného členského státu se při určení místa plnění postupuje podle obecných pravidel vymezených v § 7 zákona, který stanoví místo plnění při dodání zboží. V případě dodání zboží do jiného členského státu je pro dodavatele tak místem plnění místo, kde se nachází zboží v okamžiku zahájení odeslání či přepravy. Pro účely řetězových obchodů je důležité i pravidlo pro určení místa plnění u dodání zboží uskutečněného bez odeslání či přepravy. V tomto případě je místem plnění místo, kde se nachází zboží v okamžiku jeho dodání⁹⁶.

Pořízení zboží z jiného členského státu

Pro určení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu zákon obsahuje speciální ustanovení v § 11. Při pořízení zboží z jiného členského státu je místem plnění primárně místo, kde se zboží nachází v okamžiku ukončení odeslání nebo přepravy⁹⁷.

Nicméně pokud jsou odeslání nebo přeprava zboží ukončeny v jiném členském státě, než který vydal daňové identifikační číslo použité pořizovatelem pro danou transakci, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, považuje se za místo plnění členský stát, který vydal daňové identifikační číslo poskytnuté pořizovatelem svému dodavateli. To však nezbavuje pořizovatele povinnosti přiznat daň v členském státě ukončení odeslání či přepravy⁹⁸.

V případě, že je použit zjednodušený postup pro třístranný obchod, nachází se místo plnění vždy v členském státě, kde byla ukončena přeprava⁹⁹.

Zasílání zboží

⁹⁶ § 7 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty

⁹⁷ § 11 odst. 1 tamtéž

⁹⁸ § 11 odst. 2 tamtéž

⁹⁹ § 11 odst. 4 tamtéž

Speciální pravidla pro určení místa plnění v případě zasílání zboží do jiného členského státu jsou transponována do ustanovení § 8 zákona. Zasíláním zboží se v souladu se Směrnicí rozumí dodání zboží do jiného členského státu, jestliže jsou splněny zároveň všechny dále uvedené podmínky:

- zboží je odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou
- zboží je dodáno osobě, pro kterou není pořízení tohoto zboží předmětem daně
- předmětem dodání nejsou nové dopravní prostředky,
- předmětem dodání není použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti dodávané ve zvláštním režimu
- zboží není dodáváno s instalací či montáží

Místem plnění při zasílání zboží je členský stát, kde je ukončeno odeslání či přeprava dodávaného zboží. Od tohoto pravidla je možno se odchýlit a místo plnění se přesouvá do členského státu, kde bylo započato odeslání či přeprava dodávaného zboží, jestliže jsou splněny obě níže uvedené podmínky:

- hodnota zboží zasílaného daným dodavatelem z jiného členského státu do České republiky nepřesáhla za příslušný ani minulý kalendářní rok částku 1 140 000 Kč (v případě zasílání zboží z České republiky dodavatelem do jiného členského státu je tento limit stanoven národní legislativou členského státu, kam je zboží zasíláno, viz výše str. 30)
- zasílané zboží není předmětem spotřební daně

I při splnění těchto podmínek má však dodavatel právo se rozhodnout, že místem plnění bude členský stát ukončení odeslání či přepravy. Jestliže se však tak rozhodne, musí dodavatel toto pravidlo dodržovat minimálně do konce kalendářního roku následujícího po roce, ve kterém toto právo využil.

Takto nastavená pravidla samozřejmě mohou vést k tomu, že český plátce zasílající zboží do různých členských států, je povinen u dodávek do členských států, kde hodnota zboží přesáhla limit stanovený daným členským státem, uplatňovat daň podle národní legislativy těchto států, zatímco u dodávek do členských států, kde limit překročen nebyl, může přiznávat českou DPH

(s výjimkou vybraných výrobků podléhajících spotřební dani¹⁰⁰), ledaže by si dobrovolně zvolil za místo plnění členský stát ukončení přepravy (např. z důvodu nižší sazby daně ve státě ukončení přepravy).

3.2.3 Uskutečnění pořízení zboží

Osvobozené dodání zboží do jiného členského státu

V případě dodání zboží do jiného členského státu, které splnilo podmínky pro osvobození od daně (viz dále) se osvobozené dodání zboží považuje za uskutečněné k 15. dni měsíce následujícího po dodání zboží, resp. ke dni vystavení daňového dokladu, jestliže byl tento doklad vystaven před výše uvedeným datem¹⁰¹ (dodavatel je povinen vystavit daňový doklad do 15. dne měsíce následujícího po dodání¹⁰²).

Jestliže podmínky pro uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu splněny nejsou, vzniká dodavateli obecně povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění stanoveného podle obecných pravidel platných pro tuzemská zdanitelná plnění, vymezených v § 21 zákona, nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve¹⁰³.

Pořízení zboží z jiného členského státu

Povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží vzniká pořizovateli k 15. dni kalendářního měsíce následujícího po dodání zboží, resp. ke dni vystavení daňového dokladu, jestliže byl tento doklad vystaven před výše uvedeným datem¹⁰⁴. Výjimku představuje situace, kdy dochází k přemístění zboží z jiného členského státu do České republiky, kdy povinnost přiznat daň vzniká dnem fyzického přemístění zboží do České republiky.

Plátce daně, který pořizuje zboží z jiného členského státu, by tedy měl přiznat daň z titulu pořízení zboží nejpozději ke dni, kdy jeho dodavatel z jiného členského státu vystavil fakturu

¹⁰⁰ V souladu s § 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, jsou v České republice předmětem spotřební daně minerální oleje, líh, pivo, víno a meziproducty a dále tabákové výrobky. Souhrnně jsou označovány jako „vybrané výrobky“ podléhající spotřební dani.

¹⁰¹ § 22 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty

¹⁰² § 28 odst. 5 tamtéž

¹⁰³ § 22 odst. 1 a 2 tamtéž

¹⁰⁴ § 25 tamtéž

(daňový doklad). A jestliže plátce daně z jakéhokoli důvodu tuto fakturu neobdrží nebo ji obdrží příliš pozdě, je povinen přiznat tuto daň k 15. dni kalendářního měsíce následujícího po dodání relevantního zboží. Na stanovení okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň nemá vliv provedení jakékoli úplaty ze strany plátce daně.

Nicméně, Ministerstvo financí ČR již v roce 2006 v rámci tzv. Koordinačních výborů s Komorou daňových poradců ČR potvrdilo, že § 104 odst. 2 zákona se neuplatní (a správce daně tudíž nebudou sankcionovat) na situaci, kdy plátce s plným nárokem na odpočet daně přizná daň u pořízení zboží z jiného členského státu v pozdějším zdaňovacím období, než mu stanoví zákon, jestliže si zároveň v témže pozdějším zdaňovacím období uplatní nárok na odpočet daně¹⁰⁵. Nehledě na to, že ustanovení § 104 zákona bylo od té doby několikrát novelizováno, zůstávají výše uvedené závěry i nadále v platnosti. Neplatí však pro plátce daně, kteří mají nárok na odpočet daně pouze v částečné výši, jestliže k časovým posunům v přiznání daně dochází mezi kalendářními roky.

Jestliže tedy plátce ke zboží dodanému z jiného členského státu neobdrží včas fakturu, může postupovat jedním z následujících postupů:

- Plátce daně s plným nárokem na odpočet daně a měsíčním zdaňovacím obdobím zjistí (provede kvalifikovaný odhad na základě uzavřené smlouvy, objednávky, ceníkových listů apod.) hodnotu pořízené zboží a z této hodnoty přizná daň (a uplatní si nárok na odpočet daně) v daňovém přiznání za kalendářní měsíc následující po dodání zboží (pro možný přepočtení stanovené hodnoty na českou měnu musí použít kurs dle § 4 odst. 5 zákona¹⁰⁶ platný k 15. dni tohoto následující kalendářního měsíce). Jestliže se následně ukáže, že se skutečná cena odlišuje, měl by plátce v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období, kdy tuto skutečnou cenu zjistil, provést opravu původně přiznané daně a uplatněného nároku na odpočet daně (snížení původně přiznané daně a uplatněného nároku na odpočet daně nebo naopak zvýšení původně přiznané daně a

¹⁰⁵ Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 125/25.04.06 – Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, předkladatel: JUDr. Ing. Martin Kopecký, ze dne 6. 4., str. 52-56, dostupný na <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KV25042006.pdf>

¹⁰⁶ V souladu s § 4 odst. 5 zákon se pro přepočtení cizí měny na českou měnu použije kurz platný pro osobu provádějící přepočtení ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, a to

a) kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, nebo
b) poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou

uplatněného nároku na odpočet daně)¹⁰⁷. Jedná se o postup, který je zcela v souladu se zákonem i Směrnicí, nicméně je používán minimálním počtem plátců, jelikož je velice náročný na vzájemnou evidenci přijatého zboží, přijatých faktur a zboží již vykázaného v daňovém přiznání (plátce musí nejdříve přiznat daň i ze zboží pořízeného z jiného členského státu na základě příjmemek zboží, ke kterému nebyla plátcem obdržena faktura, ale také následně u každé přijaté faktury vážící se ke zboží pořízenému z jiného členského státu posoudit, zda ze zboží, ke kterému se váže, již byla přiznána daň na základě příjmy).

- Plátce daně s plným nárokem na odpočet daně a měsíčním zdaňovacím obdobím přizná daň a uplatní si nárok na odpočet daně až na základě přijaté faktury. Jestliže však byla faktura vystavena ve zdaňovacím období, na které plátce již podal řádné daňové přiznání, vykáže plátce daně daňovou povinnost a nárok na odpočet daně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Jedná se o postup, který sebou pro plátce daně nenese daňové riziko, jelikož podáním dodatečného daňového přiznání nedochází ke změně poslední známé daňové povinnosti. A riziko plátců daně nehrozí ani v případě, že ještě před podáním dodatečného daňového přiznání by správce daně zjistil, že pořízené zboží nevykázal včas, jelikož by správce daně měl přihlídnout ke skutečnosti, že plátce daně má zároveň s povinností přiznat daň při splnění obecných podmínek stanovených zákonem nárok na odpočet daně a tento fakt zohlednit při doměření daně za dané zdaňovací období. Tuto možnost využívají spíše plátců s menším objemem dodávek zboží z jiného členského státu.
- Plátce daně s plným nárokem na odpočet daně a měsíčním zdaňovacím obdobím přizná daň a uplatní si nárok na odpočet daně až na základě přijaté faktury, a to vždy prostřednictvím řádného daňového přiznání. Tento postup je založen na výše uvedených závěrech Koordinačního výboru a je v praxi nejrozšířenější. Při striktním výkladu zákona dle mého názoru hrozí riziko doměření daně ze strany správce daně.

¹⁰⁷ Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 125/25.04.06 – Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, předkladatel: JUDr. Ing. Martin Kopecký, ze dne 25. dubna 2006

Nárok na odpočet pak pořizovateli vzniká při splnění „obecných“ podmínek stanovených v zákoně pro uplatnění nároku na odpočet daně i v případě, že nemá k dispozici daňový doklad. V souladu s ustanovením § 73 odst. 1 písm. b) zákona není, na rozdíl od tuzemských zdanitelných plnění, obdržení daňového dokladu nezbytnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně, plátce může nárok na odpočet doložit i jinými důkazními prostředky¹⁰⁸.

Zasílání zboží

Pro zasílání zboží nejsou stanovena žádná speciální pravidla pro stanovení okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň. Jestliže je tedy místo plnění na území České republiky, povinnost přiznat daň vzniká okamžikem převzetí zasílaného zboží zákazníkem, resp. k okamžiku přijetí úplaty dodavatelem, pokud je přijata před převzetím zboží. Toto pravidlo platí jak v případě, že plátce daně zasílá zboží do jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku (celková hodnota zboží zasílaného do daného členského státu nepřesáhla limit stanovený v členském státě ukončení přepravy a dodavatel se nerozhodl dobrovolně přiznávat daň v členském státě ukončení přepravy), tak v případě, kdy dodavatel z jiného členského státu zasílá zboží českým zákazníkům s místem plnění v tuzemsku (celková hodnota zboží zasílaného dodavatelem do České republiky přesáhla stanovený limit nebo se dodavatel dobrovolně rozhodl přiznávat českou DPH).

3.2.4 Osvobození od daně na straně dodavatele

Relevantní ustanovení Směrnice byla transponována do čl. 64 zákona o dani přidané hodnoty. Osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu může být uplatněno, jestliže jsou splněny kumulativně všechny níže uvedené podmínky:

1. zboží je dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě,
2. zboží je odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu,
3. zboží je odesláno nebo přepraveno plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, a

¹⁰⁸ Toto ustanovení reflektuje rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-90/02 Bockemuhl, z 1. 4. 2004, celex: 62002CJ0090, ve kterém Soudní dvůr EU rozhodl, že plátce daně, který přijal zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce, nemusí mít pro účely uplatnění nároku na odpočet daně k dispozici daňový doklad.

4. nejedná se o dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

Vedle tohoto základního pravidla jsou v témže paragrafu vymezena také specifická pravidla pro:

- dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (pro uplatnění osvobození nemusí být pořizovatel z jiného členského státu plátcem ani osobou povinnou k dani)
- dodání zboží, které je předmětem spotřební daně, do jiného členského státu (osvobození od daně se uplatní i v případě, že je zboží dodáváno osobě povinné k dani, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, nebo právnické osobě, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, jestliže je odeslání nebo přeprava zboží uskutečněna podle zákona upravujícího spotřební daně¹⁰⁹, a v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží vzniká pořizovateli povinnost platit spotřební daň).
- přemístění obchodního majetku plátce do jiného členského státu pro účely jeho podnikání (vzhledem k podstatě přemístění zboží lze osvobození od daně dle tohoto paragrafu uplatnit, jestliže bylo zboží fyzicky přepraveno do jiného členského státu a bylo předmětem daně při pořízení zboží v tomto členském státě).

3.2.5 *Třístranné obchody*

Jak je již uvedeno výše, zjednodušený postup při dodání zboží v rámci EU formou třístranného obchodu spočívá v tom, že pořízení zboží realizované prostřední osobou třístranného obchodu v členském státě ukončení přepravy je osvobozeno od daně a povinnost přiznat daň se přenáší na konečného zákazníka. Tím je dosaženo toho, že se prostřední osoba nemusí registrovat k DPH v členském státě ukončení přepravy a celý třístranný obchod je „zdaněn“ pouze finálním kupujícím, přestože se uskutečnila dvě samostatná plnění v podobě dvou po sobě následujících dodání zboží.

¹⁰⁹ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

S výjimkou pravidla pro stanovení místa plnění byla zbývající pravidla uvedená ve Směrnici pro třístranný obchod transponována do § 17 zákona. Zjednodušená postup lze použít pouze při splnění všech následujících podmínek:

- obchodu se účastní tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech (prodávající, prostřední osoba a finální kupující),
- prodávajícím je osoba registrovaná k dani v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, která není osvobozenou osobou,
- prostřední osobou je osoba registrovaná k dani v členském státě odlišném od členského státu prodávajícího a členského státu kupujícího, která není osvobozenou osobou, není registrována k DPH v členském státě finálního kupujícího a pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě finálního kupujícího s cílem následného dodání zboží kupujícímu v tomto členském státě,
- finálním kupujícím je osoba registrovaná k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, která kupuje zboží od prostřední osoby (finální kupující může být buďto plátcem nebo identifikovaná osoba¹¹⁰),
- předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami,
- zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu finálního kupujícího,
- pořízení zboží z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou za účelem následného dodání zboží v tuzemsku, a
- finální kupující je povinen poskytnout prostřední osobě své daňové identifikační číslo, které bylo finálnímu kupujícímu přiděleno v tuzemsku, a přiznat daň u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu.

Kromě výše uvedených podmínek je prostřední osoba také povinna oznámit stejné daňové identifikační číslo prodávajícímu a vystavit finálnímu kupujícímu daňový doklad s uvedením stejného daňového identifikačního čísla a se sdělením, že se jedná o třístranný obchod.

¹¹⁰ § 6g zákona o dani z přidané hodnoty

3.2.6 Vykazování jednotlivých transakcí v Souhrnném / Kontrolním hlášení

Jestliže plátce daně uskutečnil osvobozené dodání zboží do jiného členského státu nebo se stal prostřední osobou (prvním odběratelem) v třístranném obchodě, na který se aplikují zjednodušené postupy, je povinen tyto transakce vykázat vedle daňového přiznání také v tzv. Souhrnném hlášení¹¹¹.

Souhrnné hlášení musí být podáváno za každý kalendářní měsíc do 25. dne po skončení kalendářního měsíce, může být sice podáváno za určitých podmínek podáváno i na čtvrtletní bázi, nicméně tato možnost se vztahuje pouze případy, kdy plátce je kvartálním plátcem daně a v Souhrnném hlášení vykazuje „pouze“ služby podléhající základnímu pravidlu pro určení místa plnění poskytnuté osobě registrované k dani v jiném členském státě¹¹², přičemž obě podmínky musí být splněny zároveň. Proto plátce, který vykazuje některé z výše uvedených plnění v Souhrnném hlášení, musí Souhrnná hlášení podávat na měsíční bázi.

Rozsah údajů požadovaných v Souhrnném hlášení je primárně dán Směrnicí (plátce je povinen uvést daňové identifikační číslo pořizovatele a celkovou hodnotu dodaného či přemístěného zboží za daný kalendářní měsíc)¹¹³, uvádění dalších údajů (plátce je rovněž povinen uvést také počet transakcí uskutečněných pro daného odběratele a kód transakce) je pak umožněn článkem 266 Směrnice. Údaje získané ze Souhrnných hlášení jsou pak ukládány do systému VIES pro účely možných kontrol ze strany finančních orgánů.

Počínaje 1. lednem 2016 se obdobná povinnost vztahuje, mimo jiné, i na pořízení zboží z jiného členského státu. Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, přinesl s účinností od 1. ledna 2016 novou povinnost pro všechny plátce daně, a to podávat tzv. Kontrolní hlášení. Cílem Kontrolních hlášení je zabránit především karuselovým podvodům tak, že finanční orgány mohou na základě údajů z Kontrolních hlášení provádět tzv. „párování“ daňových dokladů zároveň na straně dodavatele i na straně odběratele a tak ověřit, zda si odběratel (plátce daně)

¹¹¹ § 102 tamtéž

¹¹² Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je vymezeno v § 9 odst. 1 zákona a v souladu s tímto pravidlem je místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

¹¹³ Čl. 264 Směrnice

neuplatnil nárok na odpočet daně u plnění, z kterého dodavatel (plátce daně) nepřiznal daň, resp. zda odběratel přiznal daň u přijatých zdanitelných plnění, která podléhají režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce. V případě zjištěných odchylek mezi údaji vykázanými dodavatelem a odběratelem pak mohou finanční orgány včas přikročit ke kontrole.

Pro potřeby párování daňových dokladů jsou využívány především (i) daňové identifikační číslo protistrany, (ii) evidenční číslo daňového dokladu, které mu přidělil dodavatel a (iii) datum okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň.

V těchto Kontrolních hlášeních musí plátci daně vykazovat, mimo jiné, také veškerá přijatá plnění, u nichž plátci jako příjemci vzniká povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. b) a c) zákona¹¹⁴. Do Kontrolního hlášení je tak plátce povinen uvést i zdanitelná plnění vykázaná na řádcích 3 a 4 daňového přiznání (na těchto řádcích se vykazuje pořízení zboží z jiného členského státu), 5 a 6 (na těchto řádcích se vykazuje přijetí služby podléhající základnímu pravidlu pro určení místa plnění od osoby usazené v jiném členském státě), 9 (na tomto řádku se vykazuje pořízení nového dopravního prostředku¹¹⁵) a 12 a 13 (na těchto řádcích se vykazují ostatní přeshraniční zdanitelná plnění, u kterých dochází k přenesení daňové povinnosti na příjemce) daňového přiznání k DPH.

Jestliže tedy plátce pořizuje na území České republiky zboží z jiného členského státu nebo si do České republiky přemísťuje zboží z jiného členského státu, je povinen tato plnění vykazat v Kontrolním hlášení v oddílu „A.2. *Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b) a c) (§ 24, § 25)*“. Celková částka vykázaná v tomto oddílu se musí rovnat celkovému součtu částek uvedených na řádcích 3 + 4 + 5 + 6 + 9 + 12 + 13 daňového přiznání k DPH.

Na rozdíl od Souhrnného hlášení však Kontrolní hlášení obsahuje podrobné informace o každém konkrétním pořízení / přemístění zboží z jiného členského státu, které plátce vykázal ve svém daňovém přiznání, a to nehledě na jeho hodnotu (na rozdíl od standardních tuzemských zdanitelných plnění). Formát a strukturu určuje správce daně (Generální finanční ředitelství) a

¹¹⁴ V souladu s § 108 odst. 1 písm. b) a c) zákona je osobou povinnou přiznat daň plátce nebo identifikovaná osoba, kteří pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu nebo kterým je osobou neusazenou v tuzemsku poskytnuta služba s místem plnění dle § 9 až 10d o plnění v tuzemsku, dodáno zboží s instalací nebo montáží v České republice nebo dodáno zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v České republice.

¹¹⁵ Definice nového dopravního prostředku je uvedena v § 4 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty

dle současných požadavků musí plátce ve vztahu ke každému pořízení / přemístění zboží z jiného členského státu vykázat následující údaje:

- identifikace dodavatele – kolonka č. 2

Plátce zde musí uvést DPH identifikační číslo dodavatele z jiného členského státu ve formátu bez mezer včetně kódu členského státu. V případě, že dodavatel není registrován k DPH v žádném z členských států, zůstává pole „Identifikace dodavatele“ prázdné.

- evidenční číslo daňového dokladu, které mu přidělil dodavatel – kolonka č. 3

Evidenční číslo daňového dokladu je nutno vykázat co nejpřesněji tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Minimálně však musí být zachovány alfanumerické znaky ve správném pořadí, jak jsou uvedeny na daňovém dokladu. Pokud plátce nemá v okamžiku vykázání dané transakce tento doklad k dispozici, položka „Ev. číslo daňového dokladu“ se ponechá prázdná)

- datum povinnosti přiznat daň – kolonka č. 4

Toto datum se uvádí ve tvaru DD.MM.RRRR, tj. jako 10-místná položka. V případě pořízení zboží z jiného členského státu je tímto datem patnáctý den měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, resp. ke dni vystavení daňového dokladu, jestliže byl vystaven před tímto datem; v případě přemístění zboží z jiného čl. státu je to den přemístění do tuzemska.

- základ daně a daň – kolonky č. 5 až 10

Pokud je na daňovém dokladu více plnění v různých sazbách daně, jsou jednotlivé položky základu daně a příslušná daň připadající na konkrétní sazbu daně rozepsány samostatně, avšak do jednoho řádku kontrolního hlášení.

Z přeshraničních plnění se do Kontrolního hlášení naopak neuvádějí následující plnění:

- dovoz zboží ze států mimo EU (tato plnění jsou evidována celními orgány), řádky 7 a 8 daňového přiznání 7 a 8
- dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od daně v souladu s § 64 zákona (toto dodání zboží se vykazuje i nadále v Souhrnném hlášení), řádek 20 daňového přiznání
- poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2, (tyto služby se vykazují i nadále v Souhrnném hlášení) řádek 21 daňového přiznání
- vývoz zboží osvobozený od daně dle § 66 zákona (tato plnění jsou evidována celními orgány), řádek 22 daňového přiznání
- dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4), řádek 23 daňového přiznání
- zasílání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 8 zákona, řádek 24 daňového přiznání
- ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně uváděná na řádku 26 daňového přiznání (vyjma údajů vztahujících se k uskutečněným plněním ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 92, které se podle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2 uvádějí do části A.3. Kontrolního hlášení)

Zatímco plátce, který je právnickou osobou, je povinen podávat kontrolní hlášení za kalendářní měsíc (jestliže mu vznikla povinnost podat Kontrolní hlášení), a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání (jestliže mu vznikla povinnost podat Kontrolní hlášení)¹¹⁶.

Povinnost podávat výkaz typu Kontrolního hlášení je v členských státech EU spíše výjimkou (např. Slovensko). Nicméně minimálně ve vztahu k transakcím v podobě pořízení zboží z jiného členského státu Česká republika zřejmě nepřekročila meze svých pravomocí ji daných Směrnicí, jelikož Směrnice umožňuje členským státům požadovat od osob povinných k dani, které na jejich území uskutečňují pořízení zboží z jiných členských států, aby podávaly hlášení obsahující podrobnosti o těchto transakcích. Jediné omezení dané Směrnicí spočívá v tom, že takové hlášení nemohou být požadována za dobu kratší než je jeden měsíc¹¹⁷.

¹¹⁶ § 101e zákona o dani z přidané hodnoty

¹¹⁷ Čl. 278 tamtéž

4. ANALÝZA VYBRANÝCH ZÁSADNÍCH PODMÍNEK FUNGOVÁNÍ PŘECHODNÉHO SYSTÉMU DPH V RÁMCI JEDNOTNÉHO VNITŘNÍHO TRHU

Tato část disertační práce je zaměřena na analýzu otázek, které se dostávají do popředí společně s globalizací mezinárodního obchodu. Jedná se především o postupy, jejichž aplikace je značně komplikovaná, popř. nadměrně zatěžuje jednotlivé účastníky uzavíraných obchodů (prokazování splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, pravidla pro vícestranné řetězové obchody, dodání zboží přes konsignační sklad apod.), nebo o případy, kdy podnikům hrozí určitá rizika (účast v řetězovém obchodu zasaženém daňovým podvodem).

4.1 Podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu

V případě dvoustranných intrakomunitárních obchodů musí být pro možnost uplatnit osvobození od daně na straně dodavatele splněny především 2 podmínky, a to, že zboží je odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a je dodáno osobě registrované v jiném členském státě.

4.1.1 Odeslání a přeprava do jiného členského státu

Tím, že v relevantním ustanovení Směrnice, a následně i v zákoně, byl použit termín „odesláno nebo přepraveno“, vznikla v minulosti určitá právní nejistota ohledně výkladu této podmínky.

Výkladem tohoto pojmu se zabýval Soudní dvůr EU v rozsudku C-409/04 ve věci Teleos. Společnost Teleos usazená ve Velké Británii prodávala mobilní telefony španělské společnosti. Obvykle byly smlouvy o dodání zboží uzavřeny v souladu s dodací podmínkou „ze závodu“ („ex-works“ nebo EXW), tj. společnost Teleos byla povinna dát zboží k dispozici španělské společnosti ve skladě umístěném ve Velké Británii a přepravu zajišťovala španělská společnost. Společnost Teleos obdržela následně ke každé transakci orazítkovaný a podepsaný originál nákladního listu CMR popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Takový nákladní list byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení.

Jelikož se následně ukázalo, že nákladní listy obsahovaly nepravdivé údaje, dospěly finanční orgány k závěru, že mobilní telefony nikdy neopustily území Velké Británie, čímž dle jejich názoru nebyla splněna podmínka odeslání či přepravy zboží do jiného členského státu.

Soudní dvůr EU obdržel několik předběžných otázek, mimo jiné, zda je třeba v čl. 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec Šesté směrnice (současný čl. 138 odst. 1 Směrnice) obsažený výraz „odeslán(o)“ vykládat tak, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání.

Zatímco Teleos a další účastníci spory vyšly z jazykového výkladu daného ustanovení a tvrdily, že dodání zboží uvnitř Společenství je uskutečněno, jakmile dá dodavatel zboží k dispozici pořizovateli podle doložky „ze závodu“, Soudní dvůr EU s odkazem na kontext, v jakém se dané ustanovení nachází, a s přihlédnutím k účelu a systematické Šesté směrnice, došel k závěru, že výraz „odeslán(o)“ musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození intrakomunitárního dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže, *inter alia*, „dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání“.

Prokázání fyzické přepravy zboží do jiného členského státu se však ukazuje, vzhledem ke zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy, jako značně problematické. Důkazní břemeno v této věci zůstává v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu na straně plátců (dodavatelů). Ke způsobu prokazování splnění této podmínky se vyjádřil Soudní dvůr EU ve věci Teleos vyjádřil tak, že členským státům přísluší stanovit podmínky, za nichž se uplatní osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, ale musí přitom respektovat především zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality, a taktéž princip neutrality.

Soudní dvůr EU na jedné straně sice konstatoval, že „*Uložit osobě povinné k dani, aby prokázala, že zboží fyzicky opustilo členský stát dodání, však nezaručuje správné a jednoznačné uplatnění osvobození od daně. Tato povinnost osobu povinnou k dani naopak staví do situace nejistoty, co se týče možnosti uplatnit osvobození od daně na dodání zboží uvnitř Společenství nebo co se týče nutnosti zahrnout DPH do kupní ceny.*“, zároveň však potvrdil, že členské státy

mohou „ukládat povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům, za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic“, a také požadovat, „aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“¹¹⁸.

Soudní dvůr EU tak nedal přesnější návod, jakým způsobem by dodavatelé měli prokazovat splnění podmínky odeslání do jiného členského státu, s výjimkou konstatování, že předložení daňového přiznání pořizovatele (odběratele) v členském státě určení může být považováno za doplňující důkaz skutečnosti, že předmětné zboží skutečně opustilo území členského státu dodavatele, ale nejedná se o rozhodující důkaz pro to, že zboží bylo fyzicky odesláno do jiného členského státu¹¹⁹.

Pro uplatnění osvobození od daně je také nutné, aby zboží opustilo území daného členského státu v množství, v jakém bylo pro účely dodání do jiného členského státu dodáno. Nejvyšší soud Slovenské republiky se zabýval otázkou, kdy slovenský plátce daně provozoval čerpací stanici, která se nacházela 60 metrů od slovensko-maďarské hranice, přičemž tento plátce vystavoval pro maďarské zákazníky (osoby povinné k dani) daňové doklady bez slovenské DPH, jestliže mu tito zákazníci předložili následně potvrzení, že pohonné hmoty načerpané do palivových nádrží dopravních prostředků těchto zákazníků opustily území Slovenské republiky¹²⁰. Nejvyšší soud Slovenské republiky potvrdil, že na dodání pohonných hmot přepravených tímto způsobem do jiného členského nelze uplatnit osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu, s to s odkazem především na následující důvody:

- Nelze ověřit, zda zboží opustilo území Slovenské republiky skutečně v takovém množství, v jakém bylo plátcem fakturováno maďarským zákazníkům (přestože se čerpací stanice nacházela 60 metrů od slovensko-maďarské hranice).
- Aby mohlo být toto osvobození od daně uplatněno, musí být dodání spojeno s přepravou daného zboží. Dodání zboží z výdejního stojanu do palivových nádrží dopravních prostředků je nutno považovat za dodání bez přepravy, jelikož zboží bylo dodáno

¹¹⁸ Rozsudek SDEU ve věci C-409/04, Teleos, z 27.9. 2007, Celex: 62004CJ0409, body 51,64,65

¹¹⁹ Tamtéž, bod 72

¹²⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu SR sp. zn. 4Sžf/29/2014, Tank s.r.o. ze dne 10. března 2015, dostupný z WWW: http://www.supcourt.gov.sk/data/att/43968_subor.pdf

nikoliv za účelem jeho přepravy do jiného členského státu, ale aby mohl být dopravní prostředek okamžitě používán.

- Plátce daně primárně vystavoval na dodané zboží doklady o zaplacení z elektronické registrační pokladny, kde byla uvedena i slovenská DPH (plátce následně vydával souhrnné daňové doklady bez slovenské DPH na základě předložených potvrzení zákazníků o přepravě natankovaných pohonných hmot do Maďarska).

Dobrá víra dodavatele

Jestliže tedy zboží není fyzicky odesláno či přepraveno do jiného členského státu, nejsou splněny podmínky pro osvobození od DPH aplikované na dodání zboží do jiného členského státu a dodání zboží tak podléhá dani v členském státě dodavatele, resp. v členském státě, kde bylo zahájeno odeslání či přeprava. V této souvislosti se Soudní dvůr EU zabýval i otázkou, zda může být daň požadována po dodavateli zboží.

Soudní dvůr EU potvrdil, že členské státy nemohou uložit daň dodavateli, jestliže:

- dodavatel jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, i když se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, a
- není prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu¹²¹

Tento závěr Soudního dvora EU byl následně promítnut do zákona, když za osobu povinnou přiznat daň byla označena i osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která pořídila zboží s místem plnění v tuzemsku od plátce, jestliže zboží do jiného členského státu nepřepravila nebo neodeslala a plátce přijal všechna opatření k prokázání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu¹²².

¹²¹ Rozsudek SDEU ve věci C-409/04, Teleos, z 27.9. 2007, Celex: 62004CJ0409, bod 68

¹²² § 108 odst. 1 písm. j) zákona o dani přidané hodnoty

Obdobnou otázkou se Soudní dvůr EU zabýval i v rozsudku C- 273/11 ve věci Mecsek-Gabona Kft. Maďarská společnost Mecsek-Gabona uzavřela kupní smlouvu s italskou společností na dodání řepky pro účely dodání zboží uvnitř EU. Přepravu a dopravní prostředky zajišťovala italská společnost. Při odebrání zboží si maďarská společnost pořídila kopie prvopisu vyplněných nákladních listů CMR, následně ji byly nákladní listy CMR zaslány poštou z adresy kupujícího v Itálii.

Maďarská společnost vystavila 2 faktury za dodané zboží, z nichž jedna, která měla být uhrazena do osmi měsíců po dodání, zaplacená nebyla. Maďarská společnost si ověřila platnost daňového identifikačního čísla italské společnosti. Následně však maďarské finanční orgány získaly informace od italských orgánů, že daná italská společnost je nekontaktní, nikdy neodvedla žádnou daň a její identifikační číslo bylo vyškrtnuto z rejstříku se zpětným účinkem.

Soudní dvůr EU v podstatě zopakoval argumenty, které zazněly již ve věci Teleos a ponechal na vnitrostátnímu soudu, aby provedl posouzení všech skutečností a skutkových okolností za účelem rozhodnutí, zda společnost Mecsek-Gabona jednala v dobré víře a přijala veškerá opatření, která lze po ní rozumně požadovat k zajištění toho, aby plnění, které uskutečnila, nevedlo k její účasti na daňovém úniku.

Vzhledem k výše uvedeným závěrům se tak dodávky zboží, u kterých jsou sjednány takové dodací podmínky, že přepravu zboží do jiného členského státu zajistí kupující, stávají automaticky rizikovými z pohledu uplatnění osvobození od daně, jelikož závisí především na tomto kupujícím, jaké dokumenty prokazující fyzickou přepravu zboží do jiného členského státu poskytne dodavateli. Jakmile dodavatel souhlasí s takovými dodacími podmínkami (kdy dodavatel sám nezajišťuje tuto přepravu do jiného členského státu), musí si být vědom rizika, že v případě podvodu ze strany odběratele mu může být doměřena daň, přičemž jediným způsobem, jak se doměření daně vyhnout, je prokázat, že jednal v dobré víře a přijal veškerá opatření, která lze po něm rozumně požadovat k zajištění toho, aby plnění, které uskutečnil, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku.

Prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu a další důkazní prostředky

V souladu s § 64 odst. 5 je sice možno prokázat přepravu zboží do jiného členského státu prohlášením odběratele, že zboží opustilo území České republiky a bylo přepraveno do jiného

členského státu, ale jak vyplývá z již ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ČR, takové prohlášení není dostatečným důkazem v případě, že finanční orgány získají oprávněné pochybnosti o přepravě zboží do jiného členského státu.

Otázkou relevantnosti písemného prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu se zabýval Nejvyšší správní soud ČR např. v rozsudku sp. zn. 8 Afs 14/2010 – 195, MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o. ze dne 30. 7. 2010¹²³, ve kterém uvedl, že toto prohlášení může být relevantním důkazem, ale pouze za předpokladu, že nevystanou pochybnosti o splnění podmínky přepravy zboží do jiného členského státu. Nejvyšší správní soud ČR uzavřel, že toto prohlášení nelze považovat za důkaz „*jediný a absolutní*“.

Nejvyšší správní soud ČR mezi důkazy postačující k prokázání přepravy zahrnul nákladní list vystavený externím přepravcem, na kterém je vyznačeno, že odběratel zboží převzal v jiném členském státě. Za opatření, které by měl dodavatel minimálně přijmout, aby si ověřil, že se nestane součástí podvodu, pak Nejvyšší správní soud ČR označil:

- prověření daňového identifikačního čísla odběratele
- prověření zápisu do obchodního rejstříku odběratele
- prověření solventnosti odběratele
- vyžádání informací o přepravci zboží od dodavatele k příjemci

Předložení daňového přiznání, které pořizovatel podal v členském státě určení a které se týkalo daného zboží, Nejvyšší správní soud ČR označil pouze za možný nepřímý důkaz.

Tyto závěry pak potvrdil i Ústavní soud usnesením o odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost¹²⁴.

V navazujícím rozsudku sp. zn. 8 Afs 21/2011 – 234 ze dne 15. 6. 2012¹²⁵ pak Nejvyšší správní soud ČR výše uvedené závěry potvrdil s doplněním, že „*Toto obecné rozložení důkazního*

¹²³ Rozsudek NSS ČR, sp. zn. 8 Afs 14/2010 – 195, MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o. ze dne 30. 7. 2010, dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0120_7Afs_1300007_prevedeno.pdf

¹²⁴ Rozsudek Ústavního soudu ČR, sp. Zn. III. Ús 3100/2010, ze dne 30. 11. 2011, dostupný z WWW: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=72199&pos=1&cnt=1&typ=result>

¹²⁵ Rozsudek NSS ČR, sp. zn. 8 Afs 21/2011 – 234 ze dne 15. 6. 2012, dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0021_8Afs_110_20120622093100_prevedeno.pdf

břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva. Byla-li vyvrácena pravdivost důkazů zmíněných v § 64 odst. 5 zákona o DPH, nevznikla stěžovateli povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s dále rozvedenou judikaturou Soudního dvora totiž musel prokázat existenci své dobré víry a toho, že učinil přiměřená opatření, aby se neúčastnil daňového podvodu“.

„Výjimečným“ případem, kdy Nejvyšší správní soud ČR nepřisvědčil názoru správce daně a rozsudek Městského soudu v Praze shledal nepřezkoumatelným, je rozsudek sp. zn. 5 Afs 83/2012 – 46 ze dne 23. srpna 2013, ve kterém správce daně dovodil nevěrohodnost údajů uvedených v prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu, a z toho pramenící pochybnosti, především z vyhodnocení informací, které získal v rámci mezinárodního dožádání od slovenské daňové správy, dle kterých:

- odběratel nebyl v době dožádání kontaktní
- odběratel nepodal daňové přiznání na Slovenské republiky
- slovenské daňová správa nemohla žádnými důkazy osvědčit, zda se zboží nachází na území Slovenské republiky

Oproti tomu, dodavatel předložil, mimo jiné:

- prohlášení uskutečněné odběratelem prostřednictvím notářských zápisů o tom, že od stěžovatele zboží nakoupil, zboží si objednal telefonicky nebo osobně, odebrané zboží řádně zaplatil, po převzetí zboží na své náklady dopravil na Slovensko do konkrétního místa svého podnikání
- potvrzení vystavené dodavatelem o dodání zboží vystavené po odebrání zboží, včetně seznamu faktur s uvedením data a výše fakturované částky
- obchodní smlouvy
- doklady z banky
- kopie osobních dokladů osob, s nimiž jednal, s veškerými identifikačními údaji, atd.

Nejvyšší správní soud ČR došel v tomto případě k závěru, že v rámci mezinárodní spolupráce daňových orgánů byly zjištěny pouze skutečnosti, které nemohly vyvrátit, že stěžovatelem

deklarované dodávky byly na území Slovenska přepraveny. Závěry Nejvyššího správního soudu ČR byly postaveny na následujících argumentech:

- skutečnost, že odběratel nepodal daňové přiznání ve Slovenské republice, nemůže být ani určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo (zde se NSS odkázal na rozsudek SDEU ve věci C-409/04, Teleos, viz výše)
- nečinnost, resp. neochotu nebo neschopnost daňové správy požádaného státu prověřit požadované informace, nelze klást k tíži dodavatele
- samotný fakt, že dodavatel požadoval od odběratele prohlášení formou notářského zápisu, znamená, že stěžovateli nelze vytýkat nedostatečnou míru obezřetnosti.

Ke splnění podmínky přepravy zboží do jiného členského státu se Nejvyšší správní soud ČR vyjadřoval i v rozsudku¹²⁶. V projednávané věci šlo o situaci, kdy dodavatel deklaroval dodání stroje (drtič) jako osvobozené dodání zboží do jiného členského státu. Stroj byl však přepraven do jiného členského státu (Německo) až přibližně měsíc po jeho dodání a zároveň byla přeprava uskutečněna tak, že byl přepraven za hranice Německa na odpočívadlo vzdálené cca. 20 km od státní hranice a odtud byl po nějaké době vrácen zpět do České republiky.

Ze závěrů Nejvyššího správního soudu ČR jednoznačně vyplývá, že podmínka přepravy do jiného členského státu nebyla splněna hned ze dvou následujících důvodů (i kdyby se skutečně uskutečnila, což bylo rovněž zpochybněno):

- jednalo se o pozdější přepravu, která nesouvisela s předcházejícím dodáním
- jednalo se o formální přepravu, kterou nelze považovat za dodání zboží do jiného členského státu

Tento rozsudek tak jen potvrzuje, že dodání zboží, má-li být osvobozeno od daně, musí být spojeno s jeho odesláním nebo přepravou do jiného členského státu a že v důsledku tohoto odeslání či přepravy musí zboží opustit území členského státu, kde je dodáno. Za osvobozené dodání do jiného členského státu tak nelze považovat situaci, kdy zboží je odběrateli dodáno (došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem), ale ten si ho na území České

¹²⁶ Rozsudek NSS ČR, sp. zn. 8 Afs 78/2012 – 45, Joyeux, s. r. o., ze dne 19. prosince 2014, dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0078_8Afs_1200045_20150105152602_prevedeno.pdf

republiky uskladnil a do jiného členského státu ho fyzicky přepravil až později, snad jen s výjimkou případů způsobených logistickými důvody (absence vhodného dopravního prostředku apod.). Tuto opožděnou přepravu však nelze zaměňovat s pozdním ukončením „včas“ započaté přepravy (viz níže str. 65).

A rovněž se nesmí jednat pouze o formální přepravu, která sice naplnila formální podmínku přepravy zboží do jiného členského státu, ale jejímž jediným zřejmým cílem bylo získat daňové zvýhodnění v podobě osvobození od daně, čímž naplnila hlavní znak doktríny zneužití práva (viz. níže str. 117).

Otázkou samotné dobré víry a náležité opatrnosti na straně dodavatele se Nejvyšší správní soud ČR zabýval, mimo jiné, v rozsudku sp. zn. 8 Afs 113/2014 – 61, ALFA KOVO, s. r. o, ze dne 29. dubna 2015¹²⁷, ve kterém potvrdil, že dodavatel nejednal v dobré víře a nepřijal náležitá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání zboží nepovede k účasti na podvodu, přičemž uvedl následující fakta a argumenty svědčící tomuto závěru:

- pouhý zápis odběratele v obchodním rejstříku a zveřejnění jeho účetní závěrky za rok 2008 nejsou dostačující k tomu, aby dodavatel mohl v dobré víře dospět k závěru, že odběratel je ekonomicky aktivní
- na existenci a ekonomickou aktivitu společnosti nelze usuzovat z toho, že je možno vyhledat ji na internetu
- podpisy na plných mocích zástupců dodavatelů nemusely být z hlediska platnosti těchto smluv úředně ověřeny, ale dodavateli nic nebránilo, aby odběratele přímo kontaktoval a ověřil si tyto plné moci
- dodavatel mohl nahlédnout do sbírky listin v obchodním rejstříku, která obsahovala podpisový vzor jednatele odběratele (což zřejmě neudělal)
- na razítku odběratele byla uvedena chybná adresa, což mělo vzbudit u dodavatele pochybnosti
- přání odběratele, aby dodavatel nebyl informován o identitě koncového zákazníka, mohlo také u dodavatele vzbudit pochybnosti

¹²⁷ Rozsudek NSS ČR, sp. zn. 8 Afs 113/2014 – 61, ALFA KOVO, s. r. o, ze dne 29. dubna 2015, dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0113_8Afs_1400061_20150506104638_prevedeno.pdf

- dodavatel se nepokoušel zjistit alespoň místo vykládky a bez přiměřených důvodů spoléhal na pravost písemných prohlášení odběratele o přepravě zboží do Slovenské republiky, přičemž tato prohlášení dodavatel sám vyhotovoval.

Požadavky na prokazování splnění podmínek pro osvobození zboží od daně v jiných členských státech

Způsob, jakým by daňové subjekty měly prokazovat splnění podmínek pro uplatnění osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu, není v jednotlivých členských státech harmonizován. Možnost členských států mít rozdílné požadavky na dokumenty, kterými by podniky měly prokazovat splnění podmínek pro osvobození od daně, vyplývá z čl. 131 Směrnice, dle kterého se osvobození od daně aplikuje za podmínek stanovenými členskými státy, které mají za cíl zajistit, mimo jiné, „*zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu*“.

Kromě toho, členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné pro správný výběr daní a k předcházení daňovým únikům¹²⁸. Soudní dvůr již sice mnohokrát konstatoval, že opatření, jež mohou členské státy přijmout na základě čl. 273 Směrnice, nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmějí zpochybnit neutralitu DPH¹²⁹, ale přesto toto ustanovení přiznává členským státům široký prostor pro uvážení těchto opatření.

Slovensko

Na Slovensku jsou přesnější požadavky na prokazování splnění podmínek pro osvobození od daně vymezeny přímo v tamním zákoně o dani z přidané hodnoty, který ukládá plátcům daně doložit splnění podmínek pro osvobození od daně následujícími doklady¹³⁰:

- kopií faktury (daňového dokladu)

¹²⁸ Čl. 273 Směrnice

¹²⁹ Např. rozsudek SDEU ve věci C-385/09, Nidera Handelscompagnie, ze dne 21. 10. 2010, Celex: 62009CJ0385, bod 49

¹³⁰ § 43 odst. 5 zákona č. 222/2004 Z.z., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

- dokladem o odeslání zboží, jestliže je přeprava zajišťována prostřednictvím pošty; v ostatních případech kopií přepravního dokladu, na kterém je odběratelem nebo jím pověřenou osobou potvrzeno převzetí zboží na území jiného členského státu (v případě, že dodavatel kopii přepravního dokladu nemá, musí prokázat převzetí zboží jiným dokladem)
- potvrzením o přijetí zboží odběratelem nebo jím pověřenou osobou, které musí obsahovat název odběratele a jeho adresu, množství a druh zboží, místo a datum převzetí zboží v jiném členském státě (jestliže přepravu zajišťuje dodavatel), resp. místo a datum ukončení přepravy (jestliže přepravu zajišťuje odběratel), jméno řidiče pozemního motorového vozidla uvedené tiskacím písmem a jeho podpis, evidenční číslo pozemního motorového vozidla, kterým byla přeprava zajištěna,
- dalšími doklady jako především kupní smlouva, dodací list, doklad o přijetí platby za zboží, doklad o platbě za přepravu zboží.

A jak se vyjádřil Nejvyšší soud Slovenské republiky, předložení písemného potvrzení odběratele o tom, že zboží přepravil do jiného členského státu, je základní podmínkou pro uplatnění osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu. Dle vyjádření tohoto soudu se jedná o hmotně právní podmínku, na kterou je navázáno osvobození od daně a jejíž nesplnění nelze prominout, a to ani v případě, že dodavatel jednal v dobré víře nebo že doložil dodání zboží do jiného členského státu jinými důkazními prostředky¹³¹. Je však otázkou, zda tento požadavek je opravdu možno považovat za požadavek hmotně právní povahy a zda se již nejedná o opatření jdoucí nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně. Jak již vícekrát uvedl Soudní dvůr EU¹³², „*podmiňovat v této souvislosti nárok na osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH v podstatě dodržením formálních povinností, aniž by se zohledňovaly hmotněprávní požadavky, a zejména aniž by se zkoumala otázka, zda tyto požadavky byly splněny, by znamenalo jít nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně.*“

¹³¹ Rozsudek Nejvyššího soudu SR sp. zn. 6Sžf/45/201, PRESTO SK, s.r.o, ze dne 26. září 2012, dostupný z WWW: http://www.supcourt.gov.sk/data/att/24524_subor.pdf

¹³² Např. rozsudek SDEU ve věci C-587/10, VSTR, ze dne 27. září 2012, Celex: 62010CJ0587, bod 45, dostupný z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0587&rid=1>

Maďarsko

V Maďarsku zavedla v lednu 2015 maďarská vláda nový systém kontroly nad pohybem zboží, které míří do Maďarska z jiných členských států a i naopak z Maďarska do jiných členských států EU, tzv. EKAER = ElektronikusKözútiÁruforgalomEllenőrzőRendszer (Elektronický systém obchodní kontroly na veřejných komunikacích). Tento systém má zajistit transparentnost pohybu zboží a tím minimalizovat možné daňové úniky v oblasti DPH. Mnohým podnikům tak rázem vznikla nová oznamovací povinnost. Nesplněním této povinnosti se daňový subjekt vystavuje riziku uložení pokuty až do výše 40 % hodnoty nenahlášeného zboží. Kromě finanční sankce může dále Státní daňový a celní orgán přistoupit k zabavení přepravovaného zboží, dokud nebude zjištěna jeho totožnost.

Oznamovací povinnost je spojena pouze se silniční přepravou po maďarských veřejných komunikacích, přičemž nahlašovací povinnost se nevztahuje na:

- nerizikové výrobky, jež mají být přepravovány v rámci jedné přepravy od stejného odesílatele a stejnému příjemci tím samym vozidlem podléhajícím mýtnému, pokud jejich celková hrubá hmotnost nepřevyšuje 2500 kg a jejich celková hodnota bez DPH nepřesahuje 5 milionů forintů
- rizikové výrobky (např. dřevo, textil, písek, kámen, hnojivo), jež mají být přepravovány v rámci jedné přepravy od stejného odesílatele a stejnému příjemci tím samym vozidlem podléhajícím mýtnému, pokud jejich celková hmotnost nepřevyšuje 500 kg a jejich celková protihodnota bez DPH nepřesahuje 1 milion forintů

Systém EKAER zohledňuje 3 směry pohybu zboží, dle nichž se určuje osoba, která je povinná přepravu nahlásit resp. má oznamovací povinnost, a to:

- z EU do Maďarska – osoba povinná: příjemce dovezeného zboží
- po Maďarsku – osoba povinná: odesílatel zboží.
- z Maďarska do EU- osoba povinná: odesílatel vyvezeného zboží.

Ve všech případech však musí být specifikován prodávající, kupující, adresa nakládky zboží, adresa vykládky zboží, identifikace zboží dle zařazení do položky celního sazebníku, identifikace zboží dle stručného popisu, brutto hmotnost, peněžní hodnota přepravovaného zboží a SPZ vozidla, které zásilku přepravuje¹³³.

Německo

V Německu je pak zmocněno Spolkové ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která stanoví, jakým způsobem jsou osoby povinné k dani povinné prokazovat splnění podmínek pro osvobození od daně¹³⁴. V souladu s touto vyhláškou musí osoby povinné k dani prokázat, že zboží bylo přepraveno do jiného členského, přičemž tato přeprava musí z předkládaných dokladů vyplývat jednoznačně a snadno prokazatelně.¹³⁵

Za jednoznačný a snadno prokazatelný doklad podle této prováděcí vyhlášky se považuje zejména druhopis faktury a potvrzení odběratele, že předmět dodávky byl doručen na ostatní území Společenství (potvrzení o doručení), které musí obsahovat následující údaje:

- jméno a adresu odběratele
- množství zboží a jeho běžné obchodní označení včetně identifikačního čísla vozidla
- místo a datum doručení zboží / ukončení přepravy zboží do jiného členského státu
- datum vystavení potvrzení
- podpis odběratele nebo osoby odběratelem pověřené k převzetí (při elektronickém zaslání potvrzení o doručení není podpis nutný, pokud je zjevné, že elektronické zaslání bylo započato v rozsahu pravomocí odběratele nebo pověřené osoby)

Potvrzení o doručení může být vystaveno i v podobě souborného potvrzení. V souborném potvrzení mohou být shrnuty obraty až z jednoho čtvrtletí. Potvrzení o doručení může být vystaveno v jakékoliv formě, obsahuje-li požadované údaje; může se skládat také z několika dokumentů, z nichž požadované údaje v celku vyplývají.

¹³³ <http://ekaer.hu/information/cz/>

¹³⁴ § 6a Umsatzsteuergesetz ze dne 26. 11. 1979, ve znění pozdějších předpisů, dostupný z WWW: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf

¹³⁵ Prováděcí vyhláška k dani z přidané hodnoty, Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) ze dne 21.12.1970, ve znění pozdějších předpisů, §§17a – 17c, dostupná z WWW: http://www.gesetze-im-internet.de/ustdv_1980/index.html

Namísto potvrzení o doručení může podnik prokazovat přepravení zboží do jiného členského státu za podmínek stanovených touto vyhláškou jinými dokumenty, jako jsou např. nákladní list, který je podepsán objednatelem dopravce a který obsahuje podpis příjemce jako potvrzení převzetí přepravovaného zboží, konosament, či jiný běžný obchodní doklad, které musí obsahovat následující údaje:

- jméno a adresu podnikatele pověřeného přepravou a datum vystavení
- jméno a adresu dodavatele a objednatele přepravy
- množství zboží tvořícího dodávku a jeho běžné obchodní označení
- příjemce předmětu dodávky a místo určení v jiném členském státě EU
- datum, v němž byla ukončena přeprava předmětu dodávky do jiného členského státu EU
- podpis osoby pověřené přepravou
- potvrzení dopravce, že údaje v dokladu byly vytvořeny na základě obchodních podkladů, které jsou na území EU ověřitelné

Při zaslání předmětu dodávky odběratelem může být potvrzení o převzetí nahrazeno prokázáním úhrady za přepravu zboží z bankovního účtu odběratele a osvědčením pověřeného speditéra, které musí obsahovat jméno a adresu podnikatele pověřeného přepravou a datum vystavení, jméno a adresu dodavatele a objednatele přepravy, množství přepravovaného zboží a jeho běžné obchodní označení, příjemce dodávaného zboží a místo určení v jiném členském státě, a také potvrzení osoby pověřené přepravou zboží, že toto zboží přepraví na místo určení v jiném členském státě.

Zvláštní požadavky jsou pak kladeny na dodání vybraných výrobků podléhajících spotřební dani zboží podléhajícího spotřební dani (průvodní doklad ze systému EMCS potvrzený příslušným úřadem členského státu určení, resp. potvrzení třetího vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu u vybraných výrobků přepravovaných ve volném daňovém oběhu) a na dodání vozidel přepravovaných odběratelem, která vyžadují schválení pro silniční provoz (doklad o schválení vozidla pro nabyvatele vozidla v členském státě určení).

Polsko

V Polsku jsou pak požadavky na prokázání splnění podmínek pro osvobození vymezeny v polském zákoně o DPH, přičemž jako minimum se požaduje předložení přepravních dokumentů obdržených od přepravní společnosti jasně potvrzující, že zboží bylo přepraveno z Polska a dodáno do jiného členského státu, a specifikaci přepravovaného zboží. V případě pochybností pak může být požadováno předložení obchodní korespondence s kupujícím, dokumenty týkající se pojištění přepravy, doložení plateb, doklad o převzetí kupujícím zboží na území jiného členského státu apod.¹³⁶.

Časový limit pro ukončení odeslání či přepravy

V souvislosti s prokázáním splnění podmínky fyzické přepravy do jiného členského státu vyvstala i otázka, zda existuje nějaký časový limit, do kdy musí být předmětné zboží fyzicky přepraveno do jiného členského státu. Tuto otázku nelze zaměňovat s „pozdním“ zahájením přepravy, kdy dodání není spojeno s přepravou a přeprava je realizována až následně.

Otázkou lhůt pro zahájení a ukončení přepravy při dodání zboží do jiného členského státu se zabýval Soudní dvůr EU ve věci C-84/09, X ze dne 18. listopadu 2010.

Předmětem sporu byla situace, kdy soukromá osoba s bydlištěm ve Švédsku si chtěla koupit ve Velké Británii novou plachetnici o délce přesahující 7,5 metru pro soukromé účely, kterou plánovala nejdříve využívat k rekreačním účelům ve Velké Británii po dobu tří až pěti měsíců a plavit se s ní tak více než 100 hodin. Následně pak měla být plachetnice přepravena po moři do místa svého konečného určení ve Švédsku.

Soudní dvůr EU byl dotázán, zda pro uplatnění osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu je rozhodující, zda musí být přeprava zahájena a / nebo ukončena v určité lhůtě, a také, zda může být odpověď na tuto otázku ovlivněna faktem, že se jedná o dopravní prostředek.

¹³⁶ Čl. 42 Ustawa o podatku od towarow i uslug ze dne 11. března 2004, ve znění pozdějších předpisů

Specifikum tohoto případu spočívá právě v tom, že plachetnice s délkou přesahující 7,5 metru je pro účely DPH považována za dopravní prostředek, přičemž pro tzv. nové dopravní prostředky platí speciální úprava spočívající v tom, že pravidla pro dodání zboží do jiného členského státu /pořízení zboží z jiného členského státu se uplatní i v případě, že kupujícím je osoba nepovinná k dani, která pořizuje daný dopravní prostředek k soukromým účelům. Kdyby se jednalo např. o počítač pořízený osobou nepovinnou k dani z jiného členského státu, uplatní dodavatel automaticky daň platnou ve státě dodání tohoto počítače, v případě nových dopravních prostředků se však při splnění obecných podmínek bude z pohledu dodavatele jednat o osvobozené dodání zboží do jiného členského státu a kupující bude povinen přiznat daň v členském státě, do kterého bude nový dopravní prostředek přepraven. Toto speciální ustanovení je vedeno snahou zabránit narušení hospodářské soutěže mezi členskými státy, jelikož lze předpokládat, že bez tohoto pravidla by se prodej nových dopravních prostředků (vzhledem k jejich cenám) omezil pouze na členské státy s nízkou sazbou DPH na úkor členských států s vyšší sazbou DPH.

Dalším specifikem je samotná definice „nového dopravního prostředku“, kdy se v případě lodí splňujících definici dopravního prostředku považuje za nový dopravní prostředek loď, jestliže se její dodání uskuteční do tří měsíců ode dne jejího prvního uvedení do provozu nebo pokud má tato loď najeto nejvýše 100 hodin¹³⁷. Kupující by tak v projednávaném případě koupil ve Velké Británii nový dopravní prostředek, který by však v okamžiku, kdy by dorazil do Švédska, již parametry nového dopravního prostředku nesplňoval.

Soudní dvůr EU došel k závěru, že kvalifikace plnění jako dodání zboží do jiného členského státu nebo pořízení zboží z jiného členského státu nemůže být závislá na dodržení jakékoliv lhůty, ve které by měla být zahájena nebo ukončena přeprava dotčeného zboží z členského státu dodání do členského státu určení¹³⁸, ale nelze zapomínat na to, že aby se vůbec jednalo o dodání do jiného členského státu a byl tedy důvod pro zkoumání, zda je splněna nezbytná podmínka přepravy zboží do jiného členského státu, musí existovat časová a věcná vazba mezi dodáním zboží a jeho přepravou a taktéž „nepřetržitost“ průběhu dodání a přepravy (tj. dodání zboží musí zakládat odeslání nebo přepravu tohoto zboží)¹³⁹.

¹³⁷ Čl. 2 odst. 2 písm. b) odrážka ii) Směrnice

¹³⁸ Rozsudek SDEU ve věci C-84/09, X ze dne 18. listopadu 2010, Celex: 62009CJ0084, bod 51

¹³⁹ Tamtéž, bod 33

Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr EU rovněž dále specifikoval, že u nového dopravního prostředku musí být pro určení, zda se jedná o dodání zboží do jiného členského státu, posouzeny také všechny objektivní okolnosti včetně záměru pořizovatele, jestliže je podpořen objektivními poznatky umožňujícími určit členský stát, ve kterém je zamýšleno konečné používání dotyčného zboží (místo registrace a obvyklého použití dopravního prostředku, místo bydliště kupujícího, členský stát vlajky lodě, místo kotviště a zimování lodě apod.), lze předpokládat, že závěry uvedené v předcházejícím odstavci lze vztahovat na veškeré zboží, a nikoliv pouze na nové dopravní prostředky.

Je otázkou, jak se v praxi vypořádat se závěrem, že na jedné straně členský stát nemůže stanovit jako podmínku pro osvobozené dodání zboží do jiného členského státu lhůtu, do kdy má být zahájena přeprava zboží, a na druhé straně musí existovat věcná a časová vazba mezi dodáním zboží a jeho přepravou. Jestliže výrobce dodá zboží kupujícímu, ten ho převezme, přepraví ho do skladu, který je stále na území členského státu výrobce a teprve po určité době si kupující zboží přepraví do jiného členského státu, domnívám se, že zde není splněna podmínka časové a věcné souvislosti mezi dodáním zboží a jeho přepravou do jiného členského státu (nepřetržitost transakce), a tak není ani nutno zkoumat, zda existují nějaké lhůty pro přepravu zboží do jiného členského státu a výrobce by měl kupujícímu fakturovat s lokální daní. Tento závěr samozřejmě nelze vztahovat na situaci, kdy k přerušení přepravy dojde z logistických důvodů.

Jestliže si však výrobce s kupujícím dohodnou, že výrobce dodá zboží kupujícímu na dodacích podmínkách „ze závodu“ k určitému datu a výrobce k danému datu oznámí kupujícímu, že zboží je připraveno k odběru, má se za to, že prodávající (výrobce) splnil sjednané dodání zboží, jakmile dá zboží k dispozici kupujícímu v objektu prodávajícího, anebo v jiném místě (např. závod, továrna, skladiště apod.). Zboží je tak připraveno k odběru, je v dispozici kupujícího, jak se zbožím naloží a zřejmě tak došlo pro účely DPH k dodání zboží (viz také str. 84), kupující uhradí vystavenou fakturu, ale zboží si odebere až za měsíc např. z důvodu, že nemá volné skladovací kapacity, kam by zboží uskladnil nebo pro něho nemá v daný okamžik odbytu. V tomto případě jistě existuje věcná souvislost mezi dodáním zbožím a jeho následnou přepravou do jiného členského státu, ale již zde nevidím časovou souvislost, jelikož došlo k roztržení celé transakce. K tomu by však muselo dojít i v projednávaném případě, a přesto Soudní dvůr EU přijal výše uvedené závěry.

Závěry Soudního dvora EU tak mohou v praxi vyvolat značnou právní nejistotu v případech obdobných tomu, který je popsán v předcházejícím odstavci. Mnohem srozumitelnějším se tak jeví závěr generální advokátky Julianne Kokott v dané věci, která konstatovala, že pro určení, zda se jedná v případě nového dopravního prostředku o dodání zboží do jiného členského státu, „*není rozhodující pouze dodržení určité lhůty, v rámci které dopravní prostředek opustil členský stát původu nebo byl dovezen do členského státu určení. Tato kvalifikace má být naopak provedena na základě objektivního posouzení všech okolností a s přihlédnutím k fakticky doloženému záměru pořizovatele týkajícího se konečného použití zboží*“¹⁴⁰. Ve vztahu k samotným dopravním prostředkům je tento závěr vzhledem ke specifickým dopravním prostředkům zcela odpovídající.

4.1.2 Dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě

Při posuzování nároku na osvobození od daně nelze zapomínat ani na další podmínku, a to je dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Jestliže dodavatel není schopen doložit dodání zboží konkrétnímu subjektu, nejsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně, i kdyby dodavatel doložil, že dodávané zboží opustilo území České republiky a bylo přepraveno do jiného členského státu¹⁴¹.

Nicméně co se týče podmínky, že odběratel musí být registrován k DPH v jiném členském státě, není český zákon zřejmě zcela v souladu se Směrnicí a i některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR nerespektují závěry Soudního dvora EU.

Soudní dvůr EU se v již výše uvedeném rozsudku C-273/11 ve věci Mecsek-Gabona Kft zabýval také otázkou, zda lze odepřít nárok na osvobození od daně z důvodu, že správce daně jiného členského státu vyškrtl z rejstříku daňové identifikační číslo pořizovatele sice až po dodání zboží, avšak se zpětným účinkem k datu před tímto dodáním.

Soudní dvůr EU sice konstatoval, že identifikace osob povinných k dani prostřednictvím osobních čísel by měla usnadnit určení členského státu, v němž dochází k této konečné spotřebě, a že by každá faktura vztahující se k dodávanému zboží měla obsahovat povinně

¹⁴⁰ Stanovisko generální advokátky Julianne Kokott přednesené dne 6. května 2010 ve věci C-84/09, X, Celex: 62009CC0084, bod 54

¹⁴¹ Rozsudek NSS ČR, sp. zn. 6 Afs 117/2014 – 49, J.Š., ze dne 14. srpna 2014, bod 30 dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0117_6Afs_14_20140829144630_prevedeno.pdf

daňové identifikační číslo pořizovatele, pod kterým tento pořizovatel obdržel osvobozené dodání zboží, ale zároveň uvedl, že ani ustanovení čl. 138 odst. 1 Směrnice, ani existující judikatura Soudního dvora EU neuvádějí mezi taxativně vymezenými hmotněprávními podmínkami pořízení zboží uvnitř Společenství povinnost mít daňové identifikační číslo pořizovatele.

Přidělení daňového identifikačního čísla představuje formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky plnění uvnitř EU, přičemž podmínění nároku na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně dodržáním formálních povinností, aniž jsou zohledněny hmotněprávní požadavky, jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně.

Soudní dvůr EU tak došel k závěru, že nelze odmítnout nárok na osvobození od daně jen z důvodu zpětného zrušení daňového identifikačního čísla odběratele.

Ke stejným závěrům došel Soudní dvůr EU ve věci C-587/10, VSTR, ze dne 27. září 2012, kdy německá společnost registrovaná k DPH tamtéž dodala (prodala) zboží společnosti se sídlem v USA, která není registrována k DPH v žádné z členských zemí EU a která toto zboží dodala finskému zákazníkovi registrovanému k DPH ve Finsku.

Zatímco německá daňová správa zpochybnila nárok na osvobození od daně na straně německého odběratele, jelikož odběratelem německé společnosti byla americká společnost, která nebyla registrována k DPH v žádném členském státě EU, Soudní dvůr EU došel k závěru, že německá daňová správa sice může požadovat jako podmínku pro uplatnění osvobození od daně daňové identifikační číslo odběratele, ale zároveň nesmí nárok na odpočet odmítnout jen z toho důvodu, že odběratel toto identifikační nepředložil, jestliže dodavatel (i) jednal v dobré víře, (ii) přijal všechna opatření, které lze od něho požadovat, a (iii) doložil, že pořizovatel je osobou povinnou k dani jednajícím ve vztahu k dané transakci jako takovou. To samozřejmě platí pouze za předpokladu, že dodání zboží mezi německým dodavatelem a americkým odběratelem lze považovat za dodání spojené s přepravou do jiného členského státu (k přiřazení přepravy v rámci řetězového obchodu viz níže 8.3.).

Uplatnění osvobození od daně na straně dodavatele (německé společnosti) z důvodu dodání zboží do jiného členského státu by ale mělo vést k povinnosti kupujícího (americké společnosti)

přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu v členském státě ukončení přepravy, k čemuž bude muset získat daňové identifikační číslo tohoto členského státu.

I přes určitá specifika výše uvedených případů lze dle mého názoru z argumentace Soudního dvora EU dovodit, že závěry o tom, že odběratelem musí být osoba povinná k dani (obecně tedy osoba uskutečňující ekonomickou činnost), ale nemusí se jednat o osobu zaregistrovanou k DPH v jiném členském státě, musí být aplikovatelné v obecné rovině.

Obdobná otázka je předmětem sporu ve věci C-24/15, Josef Plöckl, ke kterému zatím existuje „pouze“ stanovisko generálního advokáta Henrika Saugmandsgraarda, přednesené dne 6. dubna 2016. Pan Plöckl jako jediný vlastník společnosti HD Equipment zaslal v říjnu 2006 nové motorové vozidlo patřící uvedené společnosti do Španělska španělskému obchodníkovi s motorovými vozidly. Vozidlo bylo prodáno v červenci 2007.

Pan Plöckl nevykázal přemístění zboží do Španělska v daňových přiznáních své společnosti, teprve v roce 2007 vykázal dodání zboží do jiného členského státu (zřejmě v návaznosti na uskutečněný prodej vozidla). V daňové evidenci neuvedl žádné daňové identifikační číslo, jež by bylo přiděleno jeho společnosti ve Španělsku. Německé finanční orgány měly za to, že přemístění zboží do Španělska v říjnu 2006 nebylo osvobozeno od daně, jelikož pan Plöckl neoznámil žádné daňové identifikační číslo, jež by bylo přiděleno jeho společnosti ve Španělsku, jak požaduje německé daňové předpisy.

Opět tedy v podstatě vyvstala otázka vymezení hmotněprávních předpisů jako podmínky pro uplatnění osvobození od daně a tentokrát z titulu přemístění zboží do jiného členského státu. Generální advokát provedl podrobnou analýzu relevantních ustanovení předpisů EU a došel k závěru, že Šestá směrnice (přemístění proběhlo ještě před nabytím účinnosti Směrnice) vymezuje následující hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození při přemístění zboží do jiného členského státu:

- přemístění musí být uskutečněno osobou povinnou k dani nebo jejím jménem
- přemístění se musí týkat hmotného majetku podniku osoby povinné k dani
- hmotný majetek musí být odeslán nebo přepraven z území jednoho členského státu na území jiného členského státu

- majetek musí být přemístěn pro potřeby podniku a
- majetek musí být přemístěn za účelem jiného plnění než některého z plnění, která představují výjimku z přemístění zboží (viz výše str. 25 – 27)¹⁴²

Neoznámením španělského daňového identifikačního čísla tak pan Plöckl nedodržel formální požadavek stanovený německými předpisy. Generální advokát s odkazem na to, že typickým rysem judikatury Soudního dvora EU je odmítání formalismu, a poté, co došel k závěru, že v daném případě nejsou podmínky pro uplatnění výjimky z této zásady, došel k závěru, že neoznámení španělského daňového identifikačního čísla nemůže být důvodem pro odepření nároku na osvobození od daně z titulu přemístění zboží do jiného členského státu.

V rámci provedené analýzy týkající se případů, kdy je nutno uplatnit výjimku ze zásady odmítání formalismu, se generální advokát musel vypořádat i s názorem zastávaným německými finančními orgány, portugalskou vládou a Komisí, že Soudní dvůr EU v rozsudku ve věci C-587/10, VSTR konstatoval, že daňové orgány mohou odepřít „*osobě povinné k dani nárok, kterého se tato dovolává, i při dodržení veškerých hmotněprávních požadavků, a to jestliže osoba povinná k dani nepřijala veškerá opatření, která lze od ní rozumně požadovat za účelem dodržení určitého formálního požadavku. Tento argument má v projednávané věci značnou váhu, neboť se na něj předkládající soud Soudního dvora výslovně dotázal*“.¹⁴³ Generální advokát tento názor odmítl s tím, že relevantní část (především bod 52) daného rozsudku musí být chápána v kontextu posuzované věci a že je nutno závěry v tomto bodu uvedené chápat tak, že účast dodavatele na daňovém úniku může být vyloučena na základě okolnosti, že tento dodavatel jednající v dobré víře, přijal všechna opatření, která od něj lze rozumně požadovat, a to nehledě na fakt, že nemůže předat identifikační číslo pořizovatele¹⁴⁴.

Požadavek obsažený v § 64 odst. 1 zákona, že zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě tak jde nad rámec podmínek vyplývajících z předmětných ustanovení Směrnice.

¹⁴² Stanovisko generálního advokáta přednesené ve věci C-24/15, Josef Plöckl, dne 6. dubna 2016, bod 5, zatím nezveřejněno, dostupné z WWW: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=175581&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1205627>

¹⁴³ Stanovisko generálního advokáta přednesené ve věci C-24/15, Josef Plöckl, dne 6. dubna 2016, bod 105, zatím nezveřejněno, dostupné z WWW: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=175581&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1205627>

¹⁴⁴ Bod 111 tamtéž

Zcela opačný názor však zaujal Nejvyšší správní soud ČR v rozsudku sp. zn. 9 Afs 98/2009 – 313, MODUS, s.r.o. ze dne 25. února 2010 (tedy ještě před zveřejněním výše uvedených rozsudků), ve kterém došel k závěru, že „*Ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není v rozporu s čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice (dnes čl. 138 bod 1 Směrnice – poznámka autora). Ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je zcela v souladu se šestou směrnicí, když je adekvátní reakcí na nutnost pracovat s pojmem plátce daně, s ohledem na možnosti jednotlivých členských států stanovit okruh osob, které jsou na jejich území povinny uplatňovat daň z přidané hodnoty, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice*“.

Avšak i v dalším rozsudku sp.zn. 3 Afs 6/2015 – 30, Recifa a.s., ze dne 25. listopadu 2015 Nejvyšší správní soud ČR odmítl přiznat nárok na odpočet daně společnosti Recifa v situaci, kdy odběratel (fyzická osoba) nebyl registrován k DPH v Německu, kam bylo zboží dodáváno, a použil daňové identifikační číslo jiné osoby, pro kterou původně pracoval a která byla původním odběratelem zboží od společnosti Recifa. Nejvyšší správní soud ČR sice s odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-587/10, VSTR připustil možnost, že osvobození lze uplatnit i v případě, kdy odběratel není registrován k DPH v jiném členském státě, ale zároveň konstatoval, že společnost Recifa nevyvinula dostatečnou míru ostražitosti při ověřování, zda je její odběratel registrován k DPH v jiném členském státě či nikoliv. A právě fakt, že společnost Recifa nepřijala kontrolní opatření, která lze rozumně požadovat, se zřejmě stal hlavním argumentem, proč Nejvyšší správní soud ČR potvrdil závěry finančních orgánů a Městského soudu v Praze. Nejvyšší správní soud ČR ještě připomenul, že smyslem současné přechodné úpravy je osvobodit dodání zboží do jiného členského státu na straně dodavatele, ale pouze za podmínky, že je dodáno odběrateli, pro kterého je pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně, resp. který je povinen v daném členském státě daň odvést.

Co se týče argumentu, že společnost Recifa nepřijala dostatečná opatření, aby si ověřila, že odběratel je skutečně registrován k DPH, považují tento argument za chybný. Soud měl dle mého názoru zkoumat, zda odběratel je osobou povinnou k dani jednající jako takovou (viz též výše uvedený rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, který Nejvyšší správní soud ČR z nějakých důvodů vůbec nezmínil), tj. obecně osobou uskutečňující samostatně ekonomickou činnost. Jestliže by finanční orgány či soud došli k závěru, že tomu

tak nebylo, jednoznačně společnosti Recifa nárok na osvobození od daně nevznikl. Ekonomická činnost odběratele však zpochybněna nebyla.

Jediným vysvětlitelným důvodem pro závěry přijaté v tomto konkrétním případě Nejvyššího správního soudu dle mého názoru je, že v daném případě společnost společnost Rectifa měla vědět, že se účastní na daňovém podvodu (odběratel předložil daňové identifikační číslo, pod kterým měla společnost Recifa uvedené ve své evidenci jinou osobu). Tento argument však v rozsudku explicitně nezazněl.

Nemůže uspět ani odkaz na principy zavedené přechodnou úpravou. Je nutno souhlasit s tím, že cílem této úpravy je zdanění dodání zboží mezi členskými státy ve státě spotřeby, ale osvobození na straně dodavatele nelze podmiňovat tím, zda odběratel (pořizovatel) přiznal daň v relevantním členském státě. Kromě toho, ze Směrnice vyplývá povinnost osoby povinné k dani přiznat daň z pořízení zboží s výjimkou případů ve Směrnici explicitně uvedených (např. pořízení zboží malé hodnoty, podrobněji viz výše str. 24). Tomu odpovídá i znění německého zákona o DPH, dle kterého je předmětem daně, mimo jiné, i pořízení zboží z jiného členského státu s tím, že pořizovatelem je podnikatel, který získává dané zboží pro účely svého podnikání¹⁴⁵. Daňovou zátěž nelze přenášet na dodavatele, jestliže si odběratel nesplnil svoji daňovou povinnost v Německu (samozřejmě za předpokladu, že dodavatel nevěděl a ani nemohl vědět, že se svým plněním účastní daňového podvodu).

Nutno podotknout, že obdobně se k otázce registrace odběratele k DPH v jiném členském státě jako nezbytné podmínce pro uplatnění osvobození staví i Nejvyšší soud Slovenské republiky, který odmítl uznat nárok na osvobození od daně při dodání zboží do Polska právě jen z toho důvodu, že odběratel nebyl v okamžiku dodání (duben 2012) registrován k DPH v Polsku¹⁴⁶. A to přesto, že slovenský plátce daně obdržel od svého polského odběratele kopii „Potvrzení o plátcu daně ze zboží a služeb“, dle kterého byl odběratel registrován k DPH od 7. února 2012. V rámci mezinárodní výměny dat však slovenské finanční orgány zjistily, že odběratel byl jako plátce daně z ve skutečnosti zaregistrován až od 3. srpna 2012 a k 7. únoru 2012 si odběratel zřejmě zaregistroval „pouze“ zahájení obchodní činnosti. Tento závěr Nejvyššího soudu

¹⁴⁵ § 1 odst. 1 bod 5 a § 1a odst. 1 Umsatzsteuergesetz

¹⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu SR č. 45žf/56/2014, M & L FRESH, s.r.o., ze dne 2. června 2015, dostupný z WWW: http://www.supcourt.gov.sk/data/att/46301_subor.pdf

Slovenské republiky je dle mého názoru zcela v rozporu s výše uvedenými závěry Soudního dvora EU.

4.1.3 Dílčí shrnutí

Aby mohlo být dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně dle čl. 138 odst. 1 Směrnice (§ 64 zákona) musí být kumulativně splněny následující podmínky.

- Zboží musí být dodáno konkrétnímu odběrateli usazenému v jiném členském státě EU, tento odběratel by měl být registrován v některém jiném členském státě k DPH, ale při splnění zbylých hmotněprávních podmínek nelze nárok na osvobození odepřít jen z toho důvodu, že odběratel, který je osobou povinnou k dani, k DPH registrován v době dodání zboží nebyl.
- Zboží musí být v souvislosti s jeho dodáním fyzicky odesláno či přepraveno do jiného členského státu, přičemž se nesmí jednat o pouhou formální přepravu. Nárok na osvobození však nelze odepřít z toho důvodu, že přeprava nebyla ukončena v nějakém časovém termínu stanoveném vnitrostátním předpisem.
- Přeprava zboží musí být zajištěna dodavatelem, odběratelem nebo jimi zmocněnou osobou. Tato podmínka nabývá na významu v případech řetězových transakcí (v případě dvoustranných transakcí je tato podmínka v podstatě automaticky splněna, jestliže k ní dojde).

Jestliže není byt' jen jedna z těchto podmínek splněna, dodání zboží do jiného členského státu nelze osvobodit od daně a daň musí být přiznána v členském státě, kde se nachází místo plnění daného dodání (s výjimkou případů, kdy by mohlo být uplatněno osvobození od daně z nějakého jiného důvodu). Další postup v tomto okamžiku záleží na tom, zda dodavatel jednal v dobré víře či nikoliv a zda přijal náležitá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání zboží nepovede k účasti na podvodu. V případě kladné odpovědi se povinnost přiznat daň přenáší na odběratele z jiného členského státu¹⁴⁷, v případě záporné odpovědi bude daň požadována po dodavateli.

¹⁴⁷ § 108 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty

Vzhledem k odstranění vnitřních hranic a absenci kontrol zboží je povinnost obstarat si důkazy přenesena na dodavatele, který se v případě dodacích podmínek typu „ex-work“ či „FCA“ stává z hlediska získání relevantních důkazů značně závislý na svém odběrateli. Jestliže dodavatel není schopen získat důkazy o tom, že zboží bylo fyzicky přepraveno do jiného členského státu, musí alespoň přijmout taková opatření a kontrolní mechanismy, které mu umožní ověřit „spolehlivost“, solventnost a přiměřenost transakcí konkrétního odběratele. Tyto zvýšené požadavky, které členské státy kladou na odběratele, lze ospravedlnit tím, že (jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora EU) boj proti podvodům, daňovým únikům a případnému zneužívání je cíl uznaný a podporovaný právem EU.

4.2 Dodání zboží přes konsignační sklad

Speciálním případem dodání zboží uvnitř Evropské unie je situace, kdy osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou a která není plátcem, přemístí zboží z jiného členského státu za účelem následného dodání tohoto zboží v tuzemsku odběrateli, který je plátcem daně¹⁴⁸. Jedná se obvykle o situaci, kdy např. německý dodavatel přepraví zboží určené pro českého odběratele (plátce daně) do jím pronajatého skladu poblíž výrobního závodu odběratele či přímo do skladu odběratele, přičemž k dodání zboží dochází až okamžikem, kdy si odběratel odebere dané zboží pro výrobu (jedná se v podstatě o dodání prostřednictvím specifického typu konsignačního skladu, v odborné literatuře obvykle nazývaného jako „call-off stock“).

Toto ustanovení má za cíl zbytečně nezvyšovat náklady na straně dodavatele související s jeho registrací k DPH v tuzemsku. Bez existence tohoto ustanovení by danému dodavateli vznikla povinnost registrace v tuzemsku, povinnost přiznávat daň z titulu přemístění zboží z jiného členského státu a také povinnost přiznávat daň z následných uskutečněných tuzemských zdanitelných plnění. Namísto toho je povinnost přiznat daň přenesena na odběratele, který je plátcem daně.

Otázkou nicméně je, zda není nutno rozlišovat případy, kdy je zboží skladováno na území České republiky přímo ve skladovacích prostorách českého odběratele, a případy, kdy je zboží na území České republiky skladováno v prostorách, které si pronajal dodavatel. V prvním případě

¹⁴⁸ § 16 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty

totiž český odběratel prakticky získává dispoziční právo ke zboží, které mu bylo dodáno. V mnoha případech tak přejde na odběratele právo nakládat se zbožím jako vlastník, čímž bude naplněna definice pořízení zboží z jiného členského zboží. V takovém případě by se povinnost přiznat daň přenesla na odběratele i bez výše uvedeného speciálního ustanovení § 16 odst. 4 zákona, jen by se lišil okamžik vzniku povinnosti přiznat daň.

Ustanovení § 16 odst. 4 zákona nelze použít v případě, že dodavatel z jiného členského státu je z nějakého důvodu registrován k DPH v České republice. A v tomto případě, s ohledem na výše uvedené, bude nutné velice obezřetně posoudit konkrétní podmínky dodání a zvolit jednu ze dvou následujících možností. Dodavatel z jiného členského státu přizná ve svém českém daňovém přiznání daň z titulu přemístění zboží z jiného členského státu do České republiky a následně bude z jednotlivých postupných odběrů ze skladu přiznávat českou DPH nebo odběratel přizná daň z pořízení zboží z jiného členského státu¹⁴⁹.

Použití režimu call-off stock komplikuje především fakt, že podmínky pro uplatnění režimu call-off stock nejsou zakotveny ve Směrnici, nýbrž si je členský každý stát stanovil dle vlastního uvážení a v jejich používání tak existují značné rozdíly mezi jednotlivými členskými státy. Rozdíly mohou být především v následujících aspektech:

- místo, kde může být dané zboží skladováno na území členského státu odběratele
- doba, po kterou tam může být zboží skladováno
- okamžik, kdy vzniká odběrateli povinnost přiznat daň

Velice obdobné podmínky pro dodání zboží prostřednictvím režimu call-off stock jako v České republice obsahuje slovenský zákon o DPH¹⁵⁰. Vedle v podstatě identických podmínek, jaké obsahuje i český zákon o DPH (tj. zahraniční dodavatel není plátcem daně na Slovensku, v okamžiku zahájení odeslání nebo přepravy zboží je znám plátce, pro kterého bude zboží uloženo do skladu, a ve skladě je umístěno zboží pouze pro jednoho plátce) musí být dle slovenského zákona splnění ještě jedna podmínka, aby se povinnost přiznat daň přenesla až na plátce daně a dodavateli nevznikla povinnost registrace na Slovensku z titulu této obchodní

¹⁴⁹ KRYL, Stanislav. Uplatnění DPH při dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*. 2014, č. 2. Str. 43 až 45. ISSN 1211-9946.

¹⁵⁰ § 11a zákon č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

operace. Odběratel (plátce daně) musí dopředu písemně informovat svého správce daně, že je ve vztahu k takto dodanému zboží osobou povinnou zaplatit daň.

Další členské státy však už mají nastaveny větší odlišnosti. Například v Polsku se tento zjednodušený postup uplatní pouze na zboží dodávané osobou neusazenou v Polsku, která není registrována k DPH v Polsku. Musí se jednat o zboží, které je určeno pro konkrétního odběratele, a především se musí jednat o zboží vstupující do výroby odběratele nebo sloužící pro poskytování služeb (tj. tento režim se nevztahuje na zboží určené pro následný prodej v nezměněném stavu zákazníkům odběratele). Zároveň musí být toto zboží skladováno přímo v prostorách daného odběratele. Dodavatel musí informovat ředitele regionálního finančního úřadu o vzniku call-off stock skladu a musí vést evidenci o přijatém zboží na sklad a vydaném zboží ze skladu. Odběrateli vzniká povinnost přiznat daň při vyskladnění zboží. Zboží musí být ze skladu odebráno do 24 měsíců po jeho naskladnění. Jestliže v této lhůtě nedojde k vyskladnění, má se za to, že k vyskladnění došlo a povinnost přiznat daň vznikla první den následující po konci této lhůty¹⁵¹.

V Rakousku pak, kromě jiného, existuje časové omezení, po jakou dobu může být zboží na území Rakouska skladováno, a to 6 měsíců. Jestliže dojde k odebrání zboží ze skladu po této lhůtě, považuje se toto odebrání již za standardní tuzemské zdanitelné plnění¹⁵².

Ve Velké Británii se režim call-off stock uplatňuje v případě, že zboží je určeno pro jednoho konkrétního odběratele a že je skladováno v prostorách odběratele (může být skladováno i ve skladovacích prostorách provozovaných dodavatelem usazeným v jiném členském státě, ale pouze za podmínky, že odběratel má podrobné informace o skladovaném zboží)¹⁵³.

Naopak v Německu režim call-off stock není aplikován a dodavatel usazený v jiném členském státě se může vyhnout povinné registraci v Německu pouze v případě, že dodává zboží komisionáři usazenému v Německu, který v okamžiku přijetí zboží přiznává daň z titulu

¹⁵¹ Čl. 12a Ustawy o podatku od towarow i uslug z 11. března 2004

¹⁵² Elektronická database IBFD Tax Research Platform, dostupná z WWW: http://online2.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/evat/html/evat_at_s_005.html&q=%2522call-off+stocks%2522+Austria&WT.z_nav=Search&colid=4929

¹⁵³ VAT Notice 725: the single market zveřejněný dne 3. ledna 2014 publikovaný na webových stránkách finanční správy UK (HM Revenue & Customs), dostupné z WWW: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-725-the-single-market/vat-notice-726-the-single-market>

pořízení zboží z jiného členského státu, přičemž dodání zboží je považováno za tuzemské dodání zboží realizované tímto komisionářem¹⁵⁴.

Přestože je dodávání zboží prostřednictvím režimu call-off stock využíváno velice často, nemohou se podniky, které chtějí tento režim využít, spolehnout na jakoukoli harmonizaci tohoto způsobu dodání zboží Směrnicí a podmínky pro jeho použití si musí vždy ověřit přímo v členském státě, kam chtějí zboží dodávat.

4.3 Přiřazení dopravy v rámci řetězových obchodů

Stále častěji jsou předmětem sporů mezi plátcí a finančními správami jednotlivých členských států tzv. řetězové obchody. Důvodem je jednak fakt, že řetězové obchody jsou v mnoha případech zneužívány k tzv. karuselovým podvodům, ale rovněž to, že legislativa EU neobsahuje konkrétní mechanismy, jak daňově tyto řetězové obchody ošetřit (s výjimkou zjednodušených postupů pro třístranné obchody, viz v části 3.1.6.).

4.3.1 Judikatura Soudního dvora EU

Teprve judikatura Soudního dvora EU postupně vydefinovala pravidla, jak k řetězovým obchodům přistupovat z hlediska DPH. Prvním a stěžejním rozsudkem týkající se této problematiky je rozsudek ve věci C-245/04, EMAG Handel Eder OHG, ze dne 6. dubna 2006.

Předmětem sporu v projednávané věci bylo dodání zboží (neželezné kovy) mezi společnostmi usazenými v Itálii nebo Nizozemsku (dodavatelé), společností K GmbH usazenou v Rakousku (prostřední osoba) a společností EMAG usazenou též v Rakousku (konečný odběratel).

Společnost K GmbH tedy pořídila dané zboží od dodavatelů usazených v Itálii nebo Nizozemsku (dále jen „dodavatelé“). Společnost EMAG tyto dodavatele neznala. Zboží bylo přepravováno externím přepravním, příkazy k přepravě dávala společnost K GmbH.

Zboží bylo uskladněno v celních skladech v Rotterdamu a Terstu. Odtud bylo přepravováno přepravním podle konkrétních instrukcí společností K GmbH na místa určení, do prostor

¹⁵⁴ EU VAT Compass 2015/2016, IBFD, 2015, ISBN 978-90-8722-323-6, str. 583

společnosti EMAG v Rakousku nebo do prostor jejích zákazníků, rovněž v Rakousku, podle informací, které poskytla společnost EMAG.

Společnost K GmbH nesla veškeré nebezpečí ztráty a poškození zboží až do jeho předání společnosti EMAG nebo zákazníkům této společnosti.

Společnost K GmbH fakturovala dodávky společnosti EMAG s 20% sazbou rakouské DPH. Rakouská finanční správa zamítla společnosti EMAG odpočet daně odvedené na vstupu, jelikož dle jejího názoru mělo být dodání zboží mezi společnostmi K GmbH a EMAG považováno za dodání zboží uvnitř Společenství, které je na straně společnosti K GmbH osvobozené od daně. Takový závěr by však vedl k tomu, že došlo k uskutečnění dvou dodání / pořízení zboží uvnitř EU ve vztahu k pouze jedné přepravě totožného zboží.

Rakouský soud (Verwaltungsgerichtshof) položil Soudnímu dvoru EU několik předběžných otázek, přičemž zřejmě nejpodstatnější je ta, zda řetězové plnění spojené s jediným pohybem zboží (s jedinou přepravou zboží) může zahrnovat dvě dodání uvnitř Společenství osvobozená od daně.

Soudní dvůr EU konstatoval, že v situaci, kdy došlo pouze k jedinému pohybu zboží přes hranice členského státu, může existovat pouze jedno dodání zboží osvobozené od daně a jedno či více zdanitelných plnění, když uvedl, *„že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.“*¹⁵⁵

A taktéž konstatoval, že k druhému plnění může dojít až v okamžiku, kdy je ukončeno první plnění, což je velice důležité pro určení místa plnění tohoto druhého plnění.

¹⁵⁵ Rozsudek SDEU ve věci C-245/04, EMAG Handel Eder OHG, Celex: 62004CJ0245 ze dne 6. 4. 2006, bod 45

Z výše uvedeného tudíž vyplývá, že v případě dvou na sebe navazujících dodání zboží souvisejících pouze s jednou přepravou, musí být tato přeprava přisouzena pouze jednomu z těchto dvou dodání, toto dodání bude pro účely DPH považováno za dodání zboží s přepravou a zbývající dodání zboží za dodání bez přepravy, přičemž druhé dodání zboží nastává až v okamžiku, kdy bylo ukončeno první dodání zboží. Dodání zboží s přepravou se přitom může nacházet v závislosti na konkrétních podmínkách na libovolném místě řetězového obchodu. Může tak předcházet dodání zboží bez přepravy nebo naopak může následovat až po něm.

Soudní dvůr EU měl v dané věci rovněž odpovědět na otázku, jak v projednávaném případě určit místo plnění u prvního a druhého plnění. Soudní dvůr EU došel logicky, vzhledem k již uvedenému, k závěru, že pokud je dodání zboží zakládající přepravu prvním ze dvou po sobě jdoucích plnění, nachází se místo plnění u tohoto prvního dodání tam, kde byla zahájena přeprava, tj. v členském státě, z kterého bylo zboží odesláno či přepraveno. A místo plnění u druhého plnění, které je pro účely DPH klasifikováno jako dodání bez přepravy, se nachází tam, kde se zboží nacházelo v okamžiku druhého dodání (tj. poté co bylo ukončeno první dodání), a tedy v členském státě, kde se uskutečnilo pořízení zboží z jiného členského státu.

A v opačném případě, kdy je dodání zboží zakládající přepravu až druhým ze dvou po sobě jdoucích dodání zboží, je nutno první dodání zboží považovat pro účely DPH za dodání zboží bez přepravy s místem plnění tam, kde se zboží nachází v okamžiku uskutečnění tohoto dodání. Místem druhého dodání zboží spojeného s přepravou je pak místo zahájení této přepravy.

Tyto závěry jsou aplikovatelné jak na řetězový obchod, kterého se účastní tři subjekty (s výjimkou případů, kdy jsou splněny podmínky pro aplikaci zjednodušených postupů u třístranných obchodů), tak na řetězové obchody s jednou přepravou, kterých se účastní více subjektů. Stále je v takových případech nutno pro zjištění správného daňového režimu dodržení pravidla, že přepravu lze přičíst pouze jednomu z několika po sobě jdoucích dodáních zboží a všechna zbývající dodání zboží musí být považována za dodání zboží bez přepravy a dle toho určit u jednotlivých dodání zboží místo jejich plnění, tj. členský stát, kde je dané konkrétní dodání zboží předmětem daně.

Nicméně, Soudní dvůr EU v tomto případě ještě neodpověděl na velice významnou otázku, podle jakých pravidel přepravu přiřadit k jednomu z dodání zboží, která jsou součástí řetězového obchodu.

Touto otázkou se zabýval Soudní dvůr EU ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV. Společnost Euro Tyre Holding BV je nizozemská společnost, která dodává náhradní díly pro automobily a jiná vozidla. Tato společnost prodala několik šarží pneumatik dvěma belgickým odběratelům s dodacími podmínkami „ze skladu“ (ex-work) v Nizozemí. Převahu měli zajistit belgičtí odběratelé, kteří již při uzavírání kupních smluv oznámili společnosti Euro Tyre Holding BV, že zboží bude přepraveno do Belgie. Odběratelé zaplatili zboží ještě před jeho odesláním. Rovněž ještě před dodáním zboží prodali odběratelé uvedené zboží belgickému zákazníkovi s dodacími podmínkami, že přepravu zboží zajistí tito odběratelé.

Zboží bylo odebráno odběrateli ve skladu společnosti Euro Tyre Holding v Nizozemsku a převezeno přímo do provozovny belgického zákazníka. Přeprava byla realizována kamionem s řidičem, který odběratelům poskytl belgický zákazník. Řidič kamionu předal při každém odběru společnosti Euro Tyre Holding jím podepsané prohlášení, ve kterém je uvedeno, že zboží bylo přepraveno do Belgie. Společnosti Euro Tyre Holding bylo následně sděleno, že zboží nebylo přepraveno ke kupujícím. Do přepravy tato společnost nezasahovala.

Nizozemská finanční správa chtěla doměřit společnosti Euro Tyre Holding holandskou DPH z realizovaných dodávek zboží. Nizozemský soud (Hoge Raad der Nederlanden) se rozhodl položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, ke kterému dodání zboží ze dvou výše uvedených musí být přičtena přiřazena do jiného členského státu, pokud přepravu zboží provádí či zajišťuje osoba, která má jak postavení kupujícího v rámci prvního dodání zboží, tak i postavení prodávajícího v rámci druhého dodání zboží.

Soudní dvůr EU zopakoval základní argumenty z již uvedeného rozsudku ve věci EMAG, připomněl, že Šestá směrnice (ani Směrnice) neobsahují obecné pravidla, jakým způsobem přiřadit přepravu k jednomu z dodání, jestliže je uskutečněna kupujícím, který je zároveň prodávajícím, a konstatoval, že v daném případě je nutno posoudit všechny zvláštní okolnosti případu, a především, která z uvedených dvou dodávek splňuje podmínky osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu, tj. podmínky, že právo nakládat se zbožím bylo převedeno na pořizovatele, zboží bylo odesláno či přepraveno do jiného členského státu a zboží v důsledku odeslání či přepravy opustilo území daného členského státu.

Vzhledem k tomu, že přepravu zajišťovali belgičtí odběratelé, kteří byli zároveň prodávající ve vztahu ke konečnému zákazníkovi, mohla být přeprava zboží teoreticky přiřazena buď prvnímu nebo druhému dodání zboží. K dodání zboží mezi společnostmi Euro Tyre Holding a belgickými odběrateli (tj. k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníky) došlo již odběrem zboží ze skladu společnosti Euro Tyre Holding v Nizozemí. To však ještě neznamena, že lze přepravu zboží bez dalšího přiřadit prvnímu dodání zboží. Jestliže by odběratelé dodali belgickému zákazníkovi (převedli by na něho právo nakládat se zbožím jako vlastníky) ještě před zahájením přepravy na území Nizozemska, bylo by nutno přepravu přisoudit až druhému dodání, tj. dodání mezi odběrateli a belgickým zákazníkem.

Soudní dvůr EU za daného stavu zdůraznil nutnost posoudit záměry odběratelů v okamžik pořízení zboží, je-li je možno podpořit nějakými objektivními poznatky, a konstatoval, že jestliže odběratelé projeví svůj záměr přepravit zboží z Nizozemí do Belgie a předložili společnosti Euro Tyre Holding své belgické identifikační číslo pro DPH, mohla mít společnost Euro Tyre Holding za to, že dodání zboží vůči těmto dodavatelům představují dodání zboží uvnitř Společenství. To samozřejmě pouze za podmínky, že ji belgičtí odběratelé neinformují o tom, že ještě před tím, než zboží opustilo území Nizozemí, nebylo dodáno belgickému zákazníkovi. Soudní dvůr EU zde pravděpodobně vycházel i z toho, že společnost Euro Tyre Holding byla značně závislá při klasifikaci daných plnění na informacích od svých belgických odběratelů.

Soudní dvůr EU se ještě samostatně vyjádřil k dílčímu závěru ve věci EMAG, dle kterého je nerozhodná otázka, kdo má právo nakládat se zbožím jako vlastníky během jeho přepravy, když uvedl, že okolnost, že danou přepravu zajišťuje vlastníky zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, by mohla hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přiřčena prvnímu či druhému dodání zboží. Zároveň však dodal, že v projednávaném případě, kdy je přeprava zajišťována osobou, která je kupujícím a zároveň prodávajícím, je tato skutečnost irrelevantní, a proto ani fakt, že přeprava byla fyzicky uskutečněna automobilem, který dal společně s řidičem k dispozici belgický zákazník, není rozhodujícím faktorem, proč by přeprava měla být přiřčena až druhému dodání, tj. dodání mezi odběrateli a belgickým zákazníkem.

Soudní dvůr EU na položenou otázku odpověděl, že *„Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, kdy první pořizovatel, který nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastníky na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží*

do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda ve sporu, který mu byl předložen, je tato podmínka splněna“¹⁵⁶.

Otázkou přiřazení přepravy jednomu dodání v rámci řetězového obchodu se pak Soudní dvůr EU zabýval ještě ve věci C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) proti Finanzamt Plauen ze dne 27. září 2012¹⁵⁷.

Přestože předběžné otázky se týkají především jiné podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a to daňového statusu odběratele (německá společnost prodala zboží americké společnosti, která není registrována k DPH v žádném členském státě a která prodala zboží svému finskému zákazníkovi, jehož daňové identifikační číslo poskytla německé společnosti pro účely uplatnění osvobození od daně německou společností, viz výše str.69), Soudní dvůr EU považoval za nutné zopakovat podstatu principu přiřazení přepravy v rámci řetězového obchodu pouze k jednomu plnění, včetně podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník musí být na finálního zákazníka převedeno až v členském státě určení přepravy.

Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že americká společnost ještě před přepravou dotčeného zboží do Finska údajně německé společnosti upřesnila, že toto zboží již dále prodala svému finskému zákazníkovi, jehož daňové identifikační číslo jí sdělila. Soudní dvůr EU, dle mého názoru překvapivě, následně konstatoval, že „Tyto okolnosti však nejsou takové povahy, aby samy o sobě prokázaly, že k převodu práva nakládat s dotčeným zbožím jako vlastník na finský podnik došlo před jeho přepravou do Finska“¹⁵⁸.

Jedná se o překvapující závěr, zohledníme-li fakt, že ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, SDEU uvedl, že dodavateli vzniká povinnost přiznat daň, jestliže ho odběratel informoval o

¹⁵⁶ Rozsudek SDEU ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, Celex: 62009CJ0430, ze dne 16. 12. 2010, bod 45

¹⁵⁷ Rozsudek SDEU ve věci C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, Celex: 62010CJ0587, ze dne 27. 9. 2012, body 31 až 35

¹⁵⁸ Rozsudek SDEU ve věci C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, Celex: 62010CJ0587, ze dne 27. 9. 2012, bod 37

tom, že zboží ještě před tím, než opustilo členský stát dodavatele, prodal jiné osobě povinné k dani¹⁵⁹.

Tyto dva závěry nemusí být nutně v rozporu, jelikož pojmy „prodej zboží“ a „dodání zboží“ mohou vyjadřovat odlišné skutečnosti. Řešením, i když nikoliv jednoduchým, je důsledné používání pojmu dodání zboží s tím, že na území členského státu dodavatele nesmí dojít k dodání zboží odběratelem svému zákazníkovi. Pojem dodání zboží, jak je již uvedeno výše, je v čl. 14 odst. 1 Směrnice vymezen jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, přičemž se k tomuto pojmu mnohokrát vyjadřoval i Soudní dvůr EU. Poprvé to bylo již ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe a v průběhu doby se judikatura Soudního dvora EU ustálila na závěrech, že pojem „dodání zboží“ zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Dodání zboží tak nelze vymezit odkazem na převod vlastnictví způsoby a jeho uskutečnění nemůže záviset na splnění podmínek vymezených vnitrostátním právem členského státu. Za zmínku pak stojí rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-118/11, Eon Aset Menidjmont OOD, ve kterém konstatoval, že nájemce má základní vlastnosti vlastníka vozidla, jestliže je na něho převedena „většina požitků a rizik spojených s právním vlastnictvím tohoto vozidla“¹⁶⁰.

Soudní dvůr EU tak vnímá „právo nakládat s majetkem jako vlastník“ v ekonomickém, a nikoliv formálním (právním) smyslu. Důležitým kritériem je „pouze“ právo rozhodovat, jakým způsobem bude tento majetek využit (tj. primárně co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenou a komu zboží prodá). Dodání zboží pro účely DPH tak nemusí být navázáno na právní přechod vlastnictví k dodávanému zboží ani např. na úplné zaplacení sjednané ceny. K uskutečnění dodání zboží tak dochází již v okamžiku, kdy faktické právo se zbožím bez omezení nakládat přechází z dodavatele na odběratele. Jde tedy o faktický převod dispozičního práva k hmotnému majetku. Jak uvedl Soudní dvůr EU ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, odběr zboží odběratelem ze skladu dodavatele je nutno považovat za převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele¹⁶¹. Bohužel Soudní dvůr EU již neposkytl nějaké bližší indicie, jak stanovit okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník pro

¹⁵⁹ Rozsudek SDEU ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, Celex: 62009CJ0430, bod 36

¹⁶⁰ Rozsudek SDEU ve věci C-118/11, Eon Aset Menidjmont OOD, Celex: 62011CJ0118, ze dne 16. 2. 2012, bod 40

¹⁶¹ Rozsudek SDEU ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, Celex: 62009CJ0430, ze dne 16. 12. 2010, bod 32

dodání zboží mezi odběratelem (prostřední osobou) a jeho finálním zákazníkem. Obecně lze předpokládat, že jestliže přepravu zajišťuje odběratel, a tudíž jim nasmlouvaný dopravce je povinen se po dobu přepravy řídit jeho příkazy, právo se zbožím zůstává stále u dodavatele. Ale při bližším zkoumání je nutno dojít k závěru, že tomu tak nemusí být vždy, jelikož dispoziční podmínky k přepravovanému zboží mohou být sjednány i tak, že ihned přecházejí na kupujícího (viz níže v části 4.3.3.).

Stanovení správného daňového režimu u jednotlivých účastníků řetězových obchodů může zkomplikovat zatím poslední rozsudek Soudního dvora EU, týkající se definice dodání zboží, ve věci C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda (FBK) ze dne 3. září 2015. Společnost FBK dodávala pohonné hmoty lodím užívaným k plavbě po volném moři. Společnost FBK sama tankovala pohonné hmoty do nádrží lodí, ale objednávky na tyto dodávky nebyly vystavovány provozovateli daných lodí, ale prostředníky, jejichž cílem bylo hlavně centralizovat objednávky a zajišťovat zaplacení faktur. Prostředníci jednali vlastním jménem. Jelikož přesné množství natankovaných pohonných hmot bylo možno zjistit až po ukončení jejich čerpání do nádrží lodí, vystavovala společnost FBK faktury na zprostředkovatele až po ukončení čerpání. Podstatou položené předběžné otázky bylo, zda společnost FBK může využívat osvobození od daně vztahující se na dodání zboží těmto lodím, jestliže jsou pohonné hmoty fakturovány přes prostředníka.

V rámci posuzování této otázky Soudní dvůr EU vyjádřil pochybnosti, zda tyto zprostředkovatele lze vůbec pro účely DPH považovat za osoby, kterým byly pohonné hmoty dodány a které tyto pohonné hmoty dodaly provozovatelům lodí. Do okamžiku natankování pohonných hmot do nádrží lodí se zbožím totiž mohla fakticky nakládat pouze společnost FBK a počínaje okamžikem jejich stočení do nádrže lodí náleželo oprávnění se zbožím fakticky nakládat již zase provozovateli dané lodi. Prostředník v takovém řetězovém obchodu nemohl tedy ani na chvíli nabít faktického práva se zbožím nakládat jako vlastník. Tento rozsudek tak nepřinesl příliš nového do vymezení pojmu „dodání zboží“ (za zmínku stojí definice dodání zboží generální advokátkou Eleanor Sharpston, která uvedla, že „*V této souvislosti je třeba „právo nakládat“ s majetkem vykládat jako oprávnění určité osoby použít, spotřebovat nebo jinak užívat takový majetek, bez ohledu na to, zda takové oprávnění je či není předmětem dalších smluvních závazků, zejména závazku zaplatit za dotýčný majetek úplatu*“¹⁶²), zato by

¹⁶² Stanovisko generální advokátky Eleanor Sharpston přednesené 5. března 2015 ve věci C-526/13, Celex: 62013CC0526, z 5. 3. 2015, bod 45

mohl ještě více znejistět osoby, které se účastní řetězových obchodů v pozici podobných distributorů (zprostředkovatelů), jejichž riziko související s realizovanou transakcí je omezené (distributor nakupuje zboží až v okamžiku, kdy je určen zákazník, kterému je zboží dodáno, dochází pouze k formálnímu převodu vlastnického práva). Jak naznačil Soudní dvůr, v takových případech by zboží nebylo dodáno pro účely DPH tomuto distributorovi, nýbrž přímo jeho zákazníkovi, přičemž by tedy distributor poskytoval pouze zprostředkovatelské a související služby. V této souvislosti hned vyvstává další otázka, zda by takový distributor mohl / měl být považován za osobu jednající vlastním jménem na účet provozovatele lodí¹⁶³. V souladu s ustanovením čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice by pak byl pro účely DPH považován za příjemce zboží a zároveň poskytovatele tohoto zboží¹⁶⁴.

Ze závěrů Soudního dvora EU tak dle mého názoru lze dovozovat následující postup pro přiřazování přepravy jednomu z více po sobě jdoucích dodání spojených s přepravou.

– Přeprava je zajištěna prvním dodavatelem

Jestliže je přeprava do jiného členského státu zajištěna prvním dodavatelem (první osobou v řetězovém obchodu), tj. tento dodavatel zajistí přepravu do místa určení v jiném členském státě svými vlastními prostředky nebo si tuto přepravu objedná u externího dopravce a nese náklady a rizika s přepravou až do tohoto místa určení, bude přeprava obvykle přiřazena k dodání zboží mezi tímto prvním dodavatelem a jeho odběratelem. V tomto případě lze očekávat, že k převodu práva nakládat se zbožím z prvního odběratele na konečného zákazníka může dojít nejdříve až poté, co došlo k dodání zboží mezi prvním dodavatelem a prvním odběratelem.

– Přeprava je zajištěna prvním odběratelem

Jestliže je přeprava zajištěna prvním odběratelem, který je zároveň prodávajícím ve vztahu ke konečnému zákazníkovi, lze přepravu zboží přiřadit k jednomu z dodání zboží až po posouzení všech konkrétních okolností daného obchodu. V rozhodující míře bude záviset na „chování“ prvního odběratele a na tom, zda k dodání mezi prvním

¹⁶³ SANDERS, Jan. Implications of the FBK Case on Chain Transactions. *International VAT Monitor*. 2016, č. 1. Str. 10. ISSN 0925-0832.

¹⁶⁴ V souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice se za dodání zboží považuje i převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje, přičemž se toto ustanovení vztahuje právě na osoby účastnící se dodání zboží vlastním jménem na účet třetí osoby.

odběratelem a konečným zákazníkem dojde až mimo členský stát, z kterého bylo zboží odesláno.

– Přeprava je zajištěna konečným zákazníkem

Jestliže je přeprava zajištěna konečným zákazníkem, tj. konečný zákazník zajistí přepravu z členského státu prvního dodavatele do místa určení v jiném členském státě svými vlastními prostředky nebo si tuto přepravu objedná u externího dopravce a nese náklady a rizika s přepravou již od nakládky zboží, bude přeprava přiřazena k dodání zboží mezi prvním odběratelem a konečným zákazníkem.

Ale i přes tyto závěry je třeba si uvědomit, že v případech, které řešil Soudní dvůr EU, byla celá přeprava tj. z místa odeslání až do finálního místa určení zajišťována vždy jen jedním ze zapojených subjektů. Soudní dvůr EU zatím neřešil otázku přiřazení přepravy v situaci, kdy se o zajištění přepravy dělily dva zapojené subjekty.

Přitom je třeba rovněž zohlednit fakt, že ani samotné standardizované dodací podmínky INCOTERMS, které jsou obvykle v mezinárodním obchodě se zbožím využívány, neřeší přechod vlastnického práva či přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník, ale primárně „pouze“ úhradu nákladu a přechod rizik souvisejících se zbožím.

U dodacích podmínek typu „ze závodu“ („ex-work“) kdy dodavatel splní svojí povinnost dodat (prodat) zboží v okamžiku, kdy dá zboží k dispozici kupujícímu v objektu dodavatele a nebo v jiném místě (např. závod, továrna, skladiště apod.), lze celkem jednoznačně konstatovat, že naložením zboží na dopravní prostředek získal kupující kontrolu nad zbožím v rozsahu, který by měl být dostačující k tomu, aby zboží mohlo být považováno za dodané pro účely DPH (nehledě na to, že k převodu vlastnického práva může dojít např. až uhrazením poslední splátky kupní ceny v budoucnosti).

Ale např. z dodacích podmínek "S dodáním v místě určení" („Delivered at place“, resp. „DAP“) již pouze vyplývá, že prodávající splní povinnost dodání zboží, jakmile je zboží dáno k dispozici kupujícímu na příchozím dopravním prostředku připravené k vykládce v místě určení s tím, že prodávající nese veškerá rizika spojená s dodáním zboží do jmenovaného místa. To však dle mého názoru nevylučuje, že by si smluvní strany nemohly v rámci těchto podmínek

dohodnout dodatečné podmínky, které by okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník posouvaly v čase před okamžik, kdy je zboží dopraveno do místa určení, a tím by mohly být ovlivněny závěry uvedené výše (např. v náložném listu, se kterým je spojeno právo požadovat na dopravci vydání zásilky v souladu s obsahem náložného listu¹⁶⁵).

4.3.2 Judikatura vnitrostátních soudů

Za zmínku stojí dva rozsudky německého soudu Bundesfinanzhof. První z nich, rozsudek sp. zn. XI R 15/14 ze dne 25. února 2015¹⁶⁶, ještě zcela nevybočuje z judikatury Soudního dvora EU. Soud zopakoval základní pravidlo, dle kterého je nutno v případě třístranného obchodu A-B-C souvisejícího pouze s jednou přepravou, kterou zajišťuje první odběratel, při přiřazení přepravy jednom z uskutečněných dvou dodání zboží zvážit veškeré okolnosti dané transakce. Ale především je nutno zvážit, zda první odběratel B převedl právo nakládat se zbožím jako vlastník na konečného zákazníka ještě v Německu či nikoliv. Přitom je nutno vycházet z objektivních skutečností, ale prohlášení o záměru, jak naložit se zbožím, může být rovněž důležité. Nejdůležitější závěr soudu však byl, že v případě, kdy i po náležitém objasňování skutečností zůstanou neodstranitelné pochybnosti o tom, zda první odběratel B převedl na konečného zákazníka C právo nakládat se zbožím jako vlastník ještě v Německu, má se za to, že se přeprava zboží přiřadí k prvnímu dodání mezi dodavatelem A a prvním odběratelem B.

Druhý rozsudek sp. zn. XI R 30/13 ze dne 25. února 2015¹⁶⁷ posuzoval třístranný obchod A-B-C, kdy přepravu zajistil konečný zákazník C. Soud došel k závěru, že jestliže v třístranném obchodu v rámci EU je přeprava zajištěna konečným zákazníkem, musí být přeprava přiřazena k dodání mezi dodavatelem A a prvním odběratelem B, ledaže by dodavatel B převedl na konečného zákazníka právo nakládat s dodávaným zbožím jako vlastník ještě na území Německa. Soud rovněž konstatoval, že v rámci zjišťování místa, kde došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, je v případě sporu nutno vzít navíc v potaz, že první odběratel B zatížil dodání konečnému zákazníkovi C anglickou daní z přidané hodnoty. První odběratel B a konečný zákazník C tudíž zjevně předpokládali, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo na území Velké Británie. A jestliže jsou všechny tři osoby účastníci se

¹⁶⁵ Občanský zákoník, § 2572 a následující

¹⁶⁶ Rozsudek Bundesfinanzhof, XI R 15/14 ze dne 25. února 2015, dostupný z WWW: <http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/druckvorschau.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=31434>

¹⁶⁷ Rozsudek Bundesfinanzhof, XI R 30/13 ze dne 25. února 2015, dostupný z WWW: <http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/druckvorschau.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=31435>

daného třístranného obchodu třetími stranami a vycházejí jednohlasně z toho, že přeprava zboží má být přisouzena konkrétnímu dodání, je to indicie toho, že to odpovídá skutečným okolnostem. A jestliže se nepodaří zjistit, kde první odběratel předal konečnému zákazníkovi právo nakládat se zbožím jako vlastník, je nutno postupovat podle závěrů rozsudku uvedeného v předcházejícím odstavci, tj. zřejmě opět přiřadit přepravu k dodání mezi dodavatelem A a prvním odběratelem B.

Soud tak v podstatě zúžil otázku přiřazení přepravy k jednomu dodání zboží na stanovení místa, kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník mezi prvním odběratelem B a konečným zákazníkem C a ponechal zcela stranou další indicie, které naopak vyzvedl Soudní dvůr EU, a to především deklarování záměru odběratele přepravit zboží do jiného členského státu. Je rovněž otázkou, zda samotný fakt, že zboží si vyzvedl dopravce konečného odběratele, nezakládá okamžik dodání zboží (viz závěry Soudního dvora EU ve věci C- 430/09, Euro Tyre Holding, str. 87).

V České republice se otázkou přiřazení dopravy již zabýval i Nejvyšší správní soud ČR, a to v rozsudku sp. zn. 5 Afs 77/2015 – 43, JASA trans, s.r.o., ze dne 25. listopadu 2015. Předmětem sporu bylo dodání zboží (pohonných hmot) mezi více subjekty z Německa, Rakouska a České republiky, přičemž zboží bylo přepravováno, mimo jiné, z německé rafinerie přímo na čerpací stanice na území České republiky. Finanční orgány neuznaly nárok na odpočet společnosti JASA trans, s.r.o., která zboží nakoupila od jiného českého plátce daně, ale zároveň zajistila i výše uvedenou přepravu z rafinerií na čerpací stanice prostřednictvím svých smluvních přepravců.

Finanční orgány měly za to, že prodej zboží mezi těmito 2 plátcí neměl být fakturován s českou DPH jako tuzemské zdanitelné plnění, nýbrž jako pořízení zboží z jiného členského státu u společnosti JASA trans, s.r.o. Tento závěr finanční orgány odůvodnily především tím, že společnost JASA trans, zajišťovala přepravu. Tato společnost podala žalobu u Krajského soudu v Praze a ten žalobě vyhověl. Proti tomuto rozhodnutí byla podána ze strany finančních orgánů kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud ČR v posouzení kasační stížnosti zrekapituloval závěry plynoucí z výše uvedených rozsudků Soudního dvora EU a konstatoval, že finanční orgány k posouzení otázky přiřazení dopravy a od toho se odvíjejícího místa plnění přistoupily příliš zjednodušeně, když

k potvrzení toho, že přepravu je nutno přiřadit až k dodání zboží právě mezi českým plátcem a společností JASA trans, s.r.o., považovaly za dostačující fakt, že společnost JASA trans, s.r.o. zajistila přepravu daného zboží (a to na základě názoru, že právo přepravy zboží se odvíjí od práva disponovat se zbožím jako vlastník).

Nejvyšší správní soud ČR zdůraznil, že je nutno v případě takovýchto řetězových transakcí posoudit, kdo z účastníků obchodního řetězce nabyt jako první pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník, a zjistit, které z dodání splňuje všechny podmínky, které charakterizují dodání zboží do jiného členského státu (tj. dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, odeslání či přeprava zboží do jiného členského státu, v jehož důsledku zboží opustí území členského státu, kde bylo zahájeno odeslání či přeprava).

V této souvislosti Nejvyšší správní soud ČR zdůraznil, že *„tímto prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Dodání zboží v jiném členském státě může být totiž mimo jiné skutečně předáním zboží prodávajícím prvnímu dopravci k přepravě ve prospěch kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel)“*.

Pořizovatelem zboží z jiného členského státu tak, dle názoru Nejvyššího správního soudu ČR, mohla být již společnost F.E.T. (dodavatel společnosti JASA trans, s.r.o.), jestliže k okamžiku předání zboží prvnímu přepravci, získala právo se zbožím nakládat (další podmínkou, kterou je nutno splnit, ale kterou Nejvyšší správní soud ČR neuvedl, je, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přejde na společnost JASA trans, s.r.o. až po ukončení dopravy v místě určení na čerpacích stanicích). Nejvyšší správní soud ČR tak uzavřel, že nelze vyloučit, že společnost JASA trans, s.r.o. opravdu nejdříve pouze zajistila přepravu zboží pro společnost F.E.T., která v řetězovém obchodu byla pořizovatelem zboží z jiného členského státu, a teprve následně se stala kupující. Tento závěr připustil i Soudní dvůr EU ve věci Euro Tyre Holding, uváděného výše, jelikož i v tomto případě zajišťoval přepravu první odběratel tak, že mu dopravní prostředek a řidiče poskytl finální kupující.

Ale přiřazení přepravy jednomu z po sobě jdoucích plnění má velký význam i, a zřejmě lze říci především, u řetězových transakcí, které začínají na území České republiky. V souladu s § 64

odst. 1 zákona lze dodání zboží osvobodit, jestliže, mimo jiné, přepravu zajistí plátce (dodavatel) nebo pořizovatel (zákazník dodavatele) nebo zmocněná třetí osoba. V okamžiku, kdy dodavatel dodá zboží do jiného členského státu, je tedy třeba zkoumat, kdo zajistil přepravu, a zda se nejedná o dodání zboží, kterého se účastní v rámci jedné realizované přepravy více subjektů a v případě kladné odpovědi je nutno specifikovat dodání zboží, ke kterému je nutno přepravu přiřadit.

Přitom může dojít k situaci, kdy přepravu sice zajistí pořizovatel a je tím tak splněna výše uvedená „přepravní“ podmínka vyplývající z § 64 odst. 1 zákona, ale přitom bude z nějakého důvodu právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na finálního odběratele ještě na území České republiky. Vzhledem k povinnému konformnímu výkladu by zřejmě mohlo dojít k odmítnutí osvobození, jelikož v důsledku dodání mezi plátcem a pořizovatelem by nedošlo k přepravě zboží do jiného členského státu.

Případ řetězového obchodu, který začínal v České republice, řešil Nejvyšší správní soud ČR v rozsudku sp. zn. 3 Afs 41/2014 – 46, Grammer CZ, s.r.o. ze dne 4. září 2014. Společnost Grammer CZ, s.r.o. dodala zboží německé společnosti Grammer Wackersdorf GmbH a ta ho dodala jihoafrickému odběrateli. Dle tvrzení zástupce společnosti Grammer CZ zajistila tato společnost přepravu do německého města Neufahrn, kde bylo zboží přeloženo do lodních kontejnerů a následně přepraveno do Jihoafrické republiky samotným jihoafrickým odběratelem.

Nejvyšší správní soud ČR potvrdil závěry finanční správy i Krajského úřadu v Ústí nad Labem, že dodání zboží mezi společnostmi Grammer CZ a Grammer Wackersdorf GmbH představuje dodání bez přepravy na území České republiky, a tudíž nebylo možno toto dodání osvobodit z titulu dodání zboží do jiného členského státu v souladu s § 64 zákona.

Nejvyšší správní soud ČR považoval pro posouzení otázky přiřazení přepravy za rozhodující především předložené celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy. Dle jeho názoru se tyto dokumenty bezesporu vztahují až k dodání mezi společností Grammer Wackersdorf GmbH a jihoafrickým odběratelem, jelikož společnost Grammer Wackersdorf GmbH je na nich uvedena jako odesílatel, a doklady též odkazují na faktury vystavené společností Grammer Wackersdorf GmbH pro jihoafrického odběratele. Společnost Grammer Wackersdorf GmbH také figuruje jako vývozce v celním řízení a společnost Grammer CZ vystupuje pouze jako celní zástupce.

Jakkoli mohou být závěry Nejvyššího správního soudu ČR v tomto konkrétním případě správné, jeví se mi jako rizikové přijímat takové závěry jen na základě přepravních a celních dokumentů. Když pomineme, že mnozí jejich uživatelé si ani neuvědomují rizika z jejich „nepřesného“ vyplnění, tak například fakt, že jako příjemce je na celních dokladech uveden jihoafrický odběratel, pro účely DPH vypadá jako důkaz svědčící závěrům Nejvyššího správního soudu ČR, v souladu s celními předpisy se pod pojmem „příjemce“ vyplňovaným v celních předpisech rozumí osoba, ke které je zboží fyzicky přepraveno. Takže, i kdyby přepravu zajišťoval opravdu český dodavatel a byl by uveden jako vývozce v celních dokumentech, příjemcem by stejně byl finální odběratel, kterému je zboží dodáno. V rozsudku se rovněž „ztrácí“ fakt, že správní spis neobsahoval žádné doklady, které by nějakým způsobem dokládaly tvrzení společnosti Grammer CZ, že sama zajistila přepravu do německého města Neufahrn, a tudíž k nim nemohlo být přihlédnuto. V souvislosti s tím Nejvyšší správní soud ČR rovněž konstatoval, že pouze na základě deklarovaných sjednaných dodacích podmínek (mezi společnostmi Grammer CZ a Grammer Wackersdorf GmbH byly sjednány dodací podmínky INCOTERMS FCA Neufahrn) nelze usuzovat, kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem.

Ve světle výše uvedeného rozsudku je však zřejmé, že právě správně či chybně vyplněné přepravní a celní dokumenty mohou být považovány za ty „okolnosti“ transakce, které i v duchu judikatury Soudního dvora EU mohou být rozhodující pro daňový režim řetězových transakcí.

4.3.3 Přepravní doklady a dispoziční právo ke zboží

Jak je již uvedeno výše, v mnoha případech bude pro stanovení správného daňového režimu rozhodující okamžik dodání zboží, tj. okamžik, kdy dojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem¹⁶⁸. Přestože se Soudní dvůr EU již mnohokrát ve své judikatuře tímto pojmem zabýval, vždy se jeho vymezení pohybovalo na obecné úrovni s tím, že zahrnuje veškeré převody hmotného majetku jednou stranou opravňující druhou stranu k faktickému nakládání

¹⁶⁸ Čl. 14 odst. 1 Směrnice

s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku¹⁶⁹, přičemž posoudit, zda k takovému převodu skutečně došlo je ponecháno na národním soudu, který musí zohlednit konkrétní okolnosti daného případu. Pro stanovení tohoto okamžiku dodání tak není rozhodující přechod právního vlastnictví k dodávanému zboží (i když se oba okamžiky mohou shodovat), ale okamžik, kdy kupující (odběratel) nabude fakticky právo se zbožím nakládat.

Jak již zaznělo výše, Nejvyšší správní soud ČR ve věci Grammer CZ konstatoval, že pouze na základě deklarovaných sjednaných dodacích podmínek nelze usuzovat, kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Je však otázkou, zda Nejvyšší správní soud ČR odmítl opřít své závěry o sjednané Incoterms dodací podmínky vzhledem k jejich charakteru nebo je odmítl v tomto konkrétním případě, jelikož předložené listinné důkazy svědčily o tom, že zboží bylo přepraveno v rozporu s těmito podmínkami, tj. tyto podmínky neodpovídaly skutečnosti.

Je pravdou, že Incoterms dodací podmínky žádným způsobem nestanoví, kdy má dojít k převodu vlastnického práva na kupujícího. Ale ani dodání zboží není pro účely DPH navázáno na převod vlastnického práva, nýbrž se odkazuje na převod faktického práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. A jak vyplývá z judikatury Soudního dvora EU, odběratel získává základní vlastnosti vlastníka zboží, jestliže je na něho převedena „většina požitků a rizik spojených s právním vlastnictvím“ daného zboží (viz výše str. 84). Základním požitkem spojeným s právním vlastnictvím je bezesporu právo se zbožím nakládat dle svého uvážení a rizika spojená s právním vlastnictvím je dle mého názoru nutno chápat jako rizika zničení, poškození, zcizení apod. daného zboží.

Přitom Incoterms dodací podmínky vymezují právě především dva okamžiky (místa), a to místo určení, kde dochází k přechodu nákladů z dodavatele na odběratele, a místo dodání, kde dochází k přechodu rizik z dodavatele na odběratele, přičemž c výjimkou dodacích podmínek CFR, CIF, CPT a CIP, se místo určení shoduje s místem dodání. V místě určení se tak zboží dostává z dosahu dodavatele (dodavatel zajistil na vlastní náklady přepravu do místa dodání, tj. objednal dopravce, kterého mohl v průběhu přepravy zboží stále ještě úkolovat, jak má dopravce se zbožím naložit; ale v okamžik předání zboží v místě dodání odběrateli, jeho zástupci nebo jeho dopravci tuto možnost dodavatel ztrácí) a faktické právo s ním nakládat přechází do sféry působnosti odběratele. V témže místě přecházejí na odběratele i rizika související se ztrátou,

¹⁶⁹ Např. Rozsudek SDEU ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Celex: 61988CJ0320, ze dne 8. 2. 1990, bod 7

znehodnocením či poškozením zboží. Proto by dle mého názoru měly být Incoterms významným indikátorem, v jakém okamžiku dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (samozřejmě za předpokladu, že celá transakce opravdu proběhla v souladu se sjednanými dodacími podmínkami a že tyto dodací podmínky nebyly modifikovány způsobem, které by bránily kupujícímu se zbožím nakládat poté, co bylo dodáno v místě určení nebo které by naopak dávaly dispoziční právo ke zboží ještě před tím, než bylo přepraveno do místa určení).

Existují 4 základní skupiny, do kterých lze rozdělit Incoterms dodací podmínky, a to:

- EXW – místem dodání je závod prodávajícího. Při použití těchto podmínek je zcela evidentní, že k převodu faktického práva nakládat se zbožím jako vlastník přechází na kupujícího (odběratele) již v okamžiku naložení zboží na dopravní prostředek kupujícího, resp. dopravní prostředek dopravce, kterého si sjednal kupující.
- FCA, FAS, FOB – místem dodání je ujednané místo, kde prodávající předá zboží (v případě potřeby proclené na vývoz) dopravci sjednanému kupujícím. Od tohoto okamžiku nese veškeré náklady a rizika kupující. K tomuto okamžiku tak kupující získal faktické právo se zbožím nakládat prostřednictvím svého dopravce a zároveň na něho přešla rizika spojená se zbožím. K tomuto okamžiku by tak mělo být zboží považováno za dodané pro účely DPH.
- CFR, CIF, CPT, CIP – u této skupiny podmínek se místo určení liší od místa dodání. Zatímco rizika na kupujícího přecházejí již v místě dodání, prodávající je povinen zajistit na vlastní náklady dopravu až do místa určení, kde je zboží předáno kupujícímu nebo přepravci sjednanému kupujícím. Při použití těchto podmínek bude nutno posuzovat každou transakci více individuálně, přesto se v obecné rovině kloním k závěru, že samotný přechod rizik souvisejících se zbožím není dostatečný k tomu, aby zboží bylo považováno pro účely DPH za dodané již v místě dodání.
- DAP, DAT, DDP – místem dodání je ujednané místo, kde prodávající předá zboží (v případě potřeby proclené na vývoz zboží z EU a v případě DDP i na dovoz zboží do státu příjemce) přepravci sjednanému kupujícím (obvykle se jedná o místo nacházející se v blízkosti místa, kde je usazen kupující). Od tohoto okamžiku nese veškeré náklady a rizika opět již kupující. K tomuto okamžiku tak kupující získal faktické právo se

zbožím nakládat a zároveň na něho přešla rizika spojená se zbožím. K tomuto okamžiku by tak mělo být zboží považováno za dodané pro účely DPH.

Ve výše uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud ČR při stanovení okamžiku dodání zboží odkazoval na informace z přepravních a celních dokumentů, a to především na osobu odesílatele na nákladním listu a osoby uvedené v celních dokumentech, jako na významné indicie pro stanovení tohoto okamžiku. Rozhodně nelze popřít, že se může o určité indicie jednat, ale je otázkou, zda nedošlo k přílišnému zjednodušení této problematiky ze strany soudu.

V oblasti mezinárodní silniční nákladní přepravy je pro určení jednotlivých práv a povinností, minimálně tedy na území Evropy, rozhodující Úmluva o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) ze dne 19. května 1956¹⁷⁰. Tato Úmluva se vztahuje na každou smlouvu o přepravě zásilek za úplatu silničním vozidlem, jestliže se místo převzetí zásilky a předpokládané místo jejího dodání dopravovaného zboží nachází ve dvou různých státech, z nichž alespoň jeden je smluvním státem této Úmluvy.

V souladu s touto Úmluvou je odesílatel oprávněn disponovat se zásilkou až do okamžiku, kdy je druhý výtisk nákladního listu (nákladní list je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy¹⁷¹) odevzdán příjemci nebo jakmile je zboží příjemci v místě určení vydáno. Pod tímto dispozičním právem se rozumí především právo požadovat na dopravci zastavení přepravy, změnu místa dodání nebo vydání zásilky jinému příjemci, než který byl uveden v nákladním listě.

Toto dispoziční právo však náleží příjemci uvedenému v nákladním listě okamžitě po vystavení nákladního listu v případě, je-li v něm učiněn odesílatelem v tomto smyslu příslušný záznam¹⁷².

Obdobně to platí i pro uskutečňování mezinárodní železniční nákladní dopravy, pro kterou je rozhodující Úmluva o mezinárodní železniční přepravě (COTIF) z 9. května 1980 ve znění pozměňovacího protokolu z 3. června 1999. V souladu s Jednotnými právními předpisy pro

¹⁷⁰ Vyhláška č. 11/1975 Sb., ze dne 27. listopadu 1974, o Úmluvě o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR)

¹⁷¹ Čl 9 odst. 1 Úmluvy CMR

¹⁷² Čl. 12 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR)

smlouvu o mezinárodní železniční přepravě zboží (CIM), které tvoří Příloha B k Úmluvě, platí, že nákladní list slouží až do prokázání opaku jako doklad pro uzavření a obsah přepravní smlouvy, jakož i pro převzetí zboží dopravcem¹⁷³.

I zde platí obdobně, že odesílatel uvedený na nákladním listu je oprávněn disponovat zbožím a dodatečně měnit přepravní smlouvu až do okamžiku, kdy příjemce odebral nákladní list či přijal zboží. Dispoziční právo odesílatele přitom umožňuje odesílateli požadovat po dopravci, aby (i) zboží dále nepřepravoval, (ii) dodávání zboží přerušil, (iii) zboží vydal jiné osobě než příjemci, který je uveden v nákladním listě či aby (iv) zboží vydal na jiném místě, než je místo uvedené v nákladním listě¹⁷⁴.

Nicméně na rozdíl od mezinárodní silniční nákladní dopravy přísluší příjemci právo na změnu přepravní smlouvy již od vystavení nákladního listu, ledaže by odesílatel uvedl do nákladního listu výhradu opačného záznamu. Tato výhrada se uvádí v sloupci č. 7 nákladního listu (Kód 1 – příjemce není oprávněn disponovat se zbožím)¹⁷⁵.

Zatímco u mezinárodní silniční nákladní dopravy může dispoziční právo na příjemce přejít k okamžiku vystavení nákladního listu jen v případě, že je to v nákladním listu vyznačeno, u mezinárodní železniční nákladní dopravy dispoziční právo k tomuto okamžiku přechází na příjemce vždy, není-li odesílatelem vyznačen opak.

Jestliže vyjdeme z předpokladu, že dispoziční právo v rozsahu vyplývajícím z výše uvedených úmluv dává faktické právo nakládat se zbožím jako vlastník, je zcela evidentní, že jestliže přeprava zboží probíhá v souladu se sjednanými podmínkami, není pro určení okamžiku dodání vždy rozhodující, kdo je uveden jako odesílatel na nákladním listu, ale je nutno vyjít i z dalších informací na těchto dokladech, přičemž je nutno zohlednit i odchylky u různých typů doprav.

¹⁷³ Čl. 12 § 1 tamtéž

¹⁷⁴ Čl. 12 § 1 a § 2 Přílohy CUV k Úmluvě CMR

¹⁷⁵ Průvodce nákladní přepravou Českých drah, 27. Nový nákladní list CIM a vozový list CUV, červen 2006, JERID s.r.o., str. 12, dostupný z WWW: http://www.jerid.cz/files/downloads/PRU27_w.pdf

Přiřazení přepravy v rámci řetězových obchodů souvisejících s dovozem a vývozem zboží

Domnívám se, že principy vyplývající z výše uvedených rozsudků Soudního dvora EU by měly být aplikovatelné i na případy řetězových obchodů, kdy se opět několik dodání váže k jedné přepravě, přičemž se však jedná o přepravu zboží do státu nacházejícího se mimo území Evropské unie nebo naopak o přepravu zboží ze státu nacházejícího se mimo území EU do některého členského státu EU. Stejný postoj zastávají, jak vyplývá ze závěrů k některým projednávaným příspěvkům v rámci Koordinačních výborů s KDP ČR, i Ministerstvo financí České republiky a Generální finanční ředitelství¹⁷⁶. A stejné závěry lze vyčíst i z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 3 Afs 41/2014 – 46, Grammer CZ, s.r.o.

Faktem ovšem je, že se Soudní dvůr EU ještě touto otázkou nezabýval. A např. Nejvyšší soud Slovenské republiky v rozsudku sp. zn. 3 Sžf/45/2013, BHJ, a.s. ze dne 3. června 2014, ve kterém se zabýval řetězovým obchodem při dovozu zboží z Ukrajiny na Slovensko uvedl, že na tento případ, lze z rozsudku Soudního dvora EU ve věci EMAG převzít pouze terminologii (předmětem sporu bylo dodání zboží bez přepravy a bez fyzické manipulace se zbožím, tzv. *traditio longa manu*, které může být terminologií z rozsudku EMAG označeno jako nepohyblivá dodávka).

Nejvyšší soud Slovenské republiky však konstatoval, že závěry rozsudku EMAG nelze na projednávaný případ použít jako *acte éclairée*, jelikož se jedná z daňového pohledu o zcela odlišné typy transakcí. Dle názoru Nejvyššího soudu Slovenské republiky je rozsudek EMAG esenciálně spojen pouze s právním prostředím intra-komunitárních dodávek a z nich vyplývajících souvislostí.

4.3.4 Dílčí shrnutí

Z postupně vytvořené judikatury Soudního dvora EU je již dnes zřejmé, že v případě řetězových obchodů, kterých se účastní více subjektů a které jsou spojeny pouze s jednou

¹⁷⁶ Viz závěry Koordinačního výboru, příspěvek 365/04.04.12 Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty, autoři: Ing. Zuzana Martínková, Ing. Stanislav Kryl, schválený na Koordinačním výboru ze dne 2. 5. 2012, str. 14 až 21, dostupný z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/2012KV_KDP_2_5_2012.pdf

přepravou (od prvního dodavatele konečnému zákazníkovi), musí být vždy nejdříve vybráno dodání zboží, ke kterému se přiřadí tato jedna přeprava a všechna zbývající dodání zboží uskutečněná v rámci daného řetězového obchodu budou považována za dodání zboží bez přepravy, a to neohledně na jejich počet. Dodání, ke kterému je přiřazena přeprava může stát na začátku řetězce dodávek, na jeho konci nebo kdekoliv uprostřed tohoto řetězce.

Při řešení této otázky nestačí vycházet pouze ze sjednaných dodacích podmínek, ale je nutno rovněž posoudit, kdy u jednotlivých plnění došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, a taktéž je nutno posoudit i další okolnosti každého jednotlivého plnění. Rozhodným by měl být eventuální deklarovaný záměr odběratele přepravit zboží do jiného členského státu.

Dokonce i u tzv. třístranných obchodů, na které se uplatňují zjednodušené postupy, je nutno sledovat, kdo zajistil přepravu (i když tuto otázku nelze zaměňovat s otázkou přiřazení přepravy).

4.4 Úprava zboží v průběhu přepravy k odběrateli

Otázkou vymezení místa plnění se Soudní dvůr EU zabýval rovněž ve věci C-446/13, Fonderie 2A ze dne 2. října 2014, nicméně v tomto případě se jednalo o odlišné případy, než ty uvedené výše v části 8.3.1. V projednávané věci italská společnost Fonderie 2A prodávala zboží francouzskému odběrateli. Před dodáním zboží francouzskému odběrateli společnost Fonderie 2A odeslala toto zboží jiné francouzské společnosti, která na nich provedla dokončovací práce (lakování), přičemž tyto práce vyfakturovala společnosti Fonderie 2A. Následně bylo zboží odesláno přímo konečnému francouzskému odběrateli. Společnost Fonderie 2A vyfakturovala francouzskému odběrateli prodejní cenu, která zahrnovala i dokončovací práce. Společnost Fonderie 2A požádala orgány francouzské daňové správy na základě ustanovení vnitrostátního práva, která provádějí osmou směrnici, o vrácení DPH, kterou měla zaplatit.

Francouzská finanční správa odmítla vrátit společnosti Fonderie 2 francouzskou DPH, kterou si chtěla vynárokovat v souladu s osmou směrnicí, jelikož dle názoru francouzské finanční správy společnost uskutečnila zdanitelné plnění s místem plnění ve Francii, a tudíž nemůže využít pro vrácení francouzské DPH mechanismus pro vrácení daně vyplývající z osmé směrnice.

Soudnímu dvoru EU byla položena předběžná otázka, zda se místo dodání zboží uskutečněného za výše uvedených podmínek nachází v členském státě dodavatele (Itálie) nebo v členském státě konečného zákazníka (Francie). Podstatou předběžné otázky tak je, zda pro účely určení místa plnění dle čl. 8 odst. 1 písm. a) Šesté směrnice (resp. čl. 32 Směrnice) je rozhodující přeprava zboží do místa, kde bude ještě dále upravováno, nebo až přeprava „dokončeného“ zboží ke konečnému francouzskému odběrateli.

Soudní dvůr EU vyšel z jazykového výkladu relevantního ustanovení čl. 8 odst. 1 písm. a) Šesté směrnice (za místo dodání zboží považuje místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno) s tím, že za zboží, které má být dodáno odběrateli, je nutno považovat až dokončené zboží, a přeprava tohoto dokončeného zboží započala až po provedení dokončovacích prací, tj. v tomto případě ve Francii. Tomuto závěru pak dle Soudního dvora EU odpovídá jak celková struktura relevantních ustanovení Šesté směrnice (za dodání zboží se považuje převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, přičemž přeprava k poskytovateli dokončovacích prací není spojena s takovým převodem). A rovněž tak zohledňuje nezbytnost dostatečné časové a věcné vazby mezi dodáním dotčeného zboží a jeho přepravou, jakož i nepřetržitost průběhu operace.

Z výše uvedeného tak lze učinit obecný závěr, že pro účely stanovení místa u dodání zboží s přepravou se musí zohlednit až přeprava, resp. místo jejího zahájení, zboží, které se již nachází v podobě, v jaké má být v souladu s dodacími podmínkami doručeno odběrateli, přičemž cílem této přepravy je doručit toto zboží zákazníkovi. V praxi dochází poměrně často k tomu, že na zboží jsou v průběhu dopravy prováděné dokončovací práce. Může se jednat o zcela jednoznačné případy typu finální kompletace dodávaného výrobku, ale též o drobné činnosti typu nalepení německých vinět na nápoje v lahvích dodávaných do Německa. Ve světle výše uvedeného rozsudku však bude zřejmě nutné aplikovat na všechny tyto případy (veškeré dokončovací práce, které dodávanému zboží dodají vzhled a parametry sjednané mezi dodavatelem a odběratelem, a které jejich poskytovateli hradí dodavatel zboží) stejný postup vymezený Soudního dvora EU.

Nicméně by se dle mého názoru mohly odlišným způsobem posuzovat situace, kdy např. dodavatel odešle hotové zboží externímu poskytovateli služeb, který dané zboží pouze zabalí do přepravních obalů nezbytných pro další přepravu zboží odběrateli a zboží odešle dále ke konečnému odběrateli. V takovém případě jsem toho názoru, že pro účely určení místa plnění

je nutno zohlednit již místo, kde byla zahájena přeprava od dodavatele k externímu poskytovateli služeb.

Je nutno si uvědomit, že důvodem předběžné otázky sice byl spor ohledně vrácení daně na základě osmě směrnice (vrácení daně osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě, která není v členském státě, ve kterém žádá o vrácení daně, registrována k DPH), ale jakmile je místo plnění „posunuto“ do členského státu odběratele, stává se takové dodání předmětem daně v tomto členském státě a vzniká povinnost přiznat daň v tomto členském státě (pokud se nejedná o zboží, jehož dodání může být osvobozeno od daně). A pokud se v daném členském státě na dodání zboží uskutečněné osobou neusazenou v tomto členském státě neuplatňuje režim přenesení daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění (odběratele), měla by dodavateli z jiného členského státu vzniknout z tohoto titulu povinnost registrace k DPH v členském státě odběratele.

4.5 Zapojení do řetězových obchodů stížených podvodem

Vedle komplikací s prokazováním nároku na osvobození u transakcí realizovaných v rámci řetězových obchodů se stále častěji objevují komplikace v podobě odepření nároku na odpočet daně ze souvisejících přijatých zdanitelných plnění či odepření osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu ze strany finančních orgánů z důvodu, že řetězový obchod byl na některém svém stupni postižen podvodem (obvykle nazýváno jako kolotočový nebo karuselový podvod).

4.5.1 Podstata kolotočového podvodu

Podstata kolotočového podvodu byla popsána v rámci rozsudku Soudního dvora EU ve spojených věcech C-354/03, Optigen Ltd , C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd a C-484/03 Bond House Systems Ltd., který byl takovým prvním případem, kdy otázka nároku na odpočet u dodavatele v rámci řetězového obchodu stíženého podvodem byla Soudnímu dvoru EU položena.

Kolotočový podvod může v podstatě probíhat následujícím způsobem. Přitom do celé transakce je zapojena celá řada subjektů, z nichž některé nevědí, že se účastní podvodu, což ztěžuje možnost rozkrytí tohoto řetězce.

Společnost A usazená v jednom členském státě prodá zboží společnosti B usazené ve druhém členském státě. Pro společnost A se jedná o osvobozené dodání zboží do jiného členského státu.

Společnost B, která je „chybějícím“ subjektem nebo subjektem, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, prodá toto zboží se ztrátou nárazníkové společnosti C usazené v tomto druhém členském státě. Tento prodej může být realizován se ztrátou z toho důvodu, že společnost B nezaplatí (neodvede) DPH, kterou vyfakturovala společnosti C, a před zaplacením daně společnost B „zmizí“.

Společnost C dále obratem prodá dotčené zboží jiné nárazníkové společnosti D v témže členském státě, přičemž obě transakce vykáže ve svém daňovém přiznání a výslednou daňovou povinnost uhradí.

Společnost D prodá zboží zpět společnosti A a přepraví zboží do členského státu společnosti A. Toto dodání zboží je osvobozeno od DPH, ale vyvážející společnost má nicméně nárok na vrácení DPH z prodeje uvedeného zboží odvedené na vstupu.

Karuselového podvodu se tedy musí účastnit minimálně tři subjekty, a to „bílý kůň“ označovaný jako „missing trader“ (tento termín je používán proto, že tento subjekt zmizí, aniž by odvedl dlužnou DPH státu), firma, která žádá odpočet daně na vstupu a osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Nicméně řetězec firem vytvořený za účelem karuselového podvodu obvykle obsahuje i desítky firem včetně mnoha těch, které fungují jako „bílý kůň“, aby ztížily své odhalení ze strany finančních orgánů.

věcech C-354/03, Optigen Ltd , C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd a C-484/03 Bond House Systems Ltd.

Všechny tři společnosti se zabývaly především nákupem zboží (mikroprocesory) od společností usazených ve Velké Británii a jejich následným prodejem odběratelům usazeným v jiných členských státech. Součástí řetězce dodávek, jichž se tyto firmy účastnily, byl subjekt, který zmizel a nezaplatil odpovídající DPH, resp. subjekt, který neoprávněně používal daňové identifikační číslo jiné osoby. To, že došlo k tzv. kolotočovému (karuselovému) podvodu bylo prokázáno, nicméně tyto společnosti nebyly zapleteny do podvodu a ani o něm nevěděly a ani neměly důvod mít konkrétní podezření na spáchání podvodu v daném řetězci dodávek.

Finanční orgány odmítly všem společnostem uznat nárok na odpočet daně. Odvolací soud High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, položil Soudnímu dvoru EU předběžné otázky, zda za výše popsané situace plnění, která sama podvodem zasažena nebyla, jsou vůbec dodáním zbožím v rámci ekonomické činnosti osoby povinné k dani a zároveň, zda může být u těchto plnění omezen nárok na odpočet daně.

Soudní dvůr EU jednoznačně odpověděl, že se o dodání zboží a ekonomickou činnost jedná i v tomto případě a dále se zabýval otázkou, zda lze u daných plnění omezit nárok na odpočet daně, a došel k závěru, že *„Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“*¹⁷⁹.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že i kdyby nějaký předcházející nebo následný článek řetězce dodání spáchal podvod, nárok na odpočet daně je zachován za předpokladu, že osoba, která si nárok na odpočet daně uplatnila, nevěděla a ani nemohla vědět, že k podvodu došlo. Tento základní závěr se pak prolíná všemi dalšími rozsudky Soudního dvora EU na dané téma, např. ve spojených případech C-439/04, Axel Kittel a C-440/04, Recolta Recycling SPRL¹⁸⁰.

¹⁷⁹ Rozsudek SDEU ve věci C-354/03, Optigen Ltd , C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd a C-484/03 Bond House Systems Ltd, Celex: 62003CJ0354, ze dne 12. 1. 2006, čl. 55

¹⁸⁰ Rozsudek SDEU ve věci C-439/04, Axel Kittel a C-440/04, Recolta Recycling SPRL, Celex: 62004CJ0439, ze dne 6. 7. 2006

Axel Kittel, po kterém byl první případ nazván, byl správcem konkurzní podstaty akciové společnosti Ang Computime Belgium. Tato společnost koupila a následně prodala počítačové součástky, přičemž finanční orgány došly k závěru, že dodání uskutečněná pro tuto společnost byla pouze fiktivní a že se společnost vědomě účastnila „kolotočového“ podvodu na DPH. Proto finanční orgány odmítly nárok společnosti na odpočet DPH zaplacené na vstupu z uvedených dodání.

Ve druhém případě společnost Recolta zakoupila od fyzické osoby šestnáct luxusních vozidel, která tato fyzická osoba pořídila od společnosti Auto-Mail. Následně společnost Recolta prodala tyto automobily společnosti Auto-Mail za účelem prodeje v dalších členských státech, což je operace osvobozená od daně dle belgických vnitrostátních předpisů, automobily však neopustily Belgie a byly dál využívány k obdobným transakcím. Ani z dodání automobilů mezi společnostmi Auto-Mail a fyzickou osobou, ani z následných prodejů na společnost Recolta nebyla vybrána žádná DPH ve prospěch členského státu. Společnost Recolta o svém zapojení do kolotočového podvodu zřejmě nevěděla.

Soudnímu dvoru EU byla v obou případech položena předběžná otázka, zda osobě povinné k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu, kterého se dopustil prodávající, může být odepřen nárok na odpočet daně, jestliže dojde ke zrušení smlouvy o prodeji s prodávajícím podle ustanovení vnitrostátního občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího. Soudní dvůr EU zopakoval argumentaci již použitou ve výše uvedených případech a potvrdil, že jestliže daná osoba povinná k dani nevěděla a nemohla vědět, že se účastní daňového podvodu, nelze ji z výše uvedených důvodů odmítnout uplatnění nároku na odpočet daně, přičemž není rozhodující, zda absolutní neplatnost byla způsobena daňovým podvodem nebo jiným důvodem.

S postupem času se Soudní dvůr EU zabýval více i otázkou, za jakých podmínek lze dojít k závěru, že daný subjekt, který si v rámci řetězce dodávek uplatnil nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o podvodu v rámci tohoto řetězce. Touto otázkou se zabýval Soudní dvůr EU ve spojených věcech C-80/11 Mahagében kft a C-142/11 Péter Dávid¹⁸¹.

¹⁸¹ Rozsudek SDEU ve věci C-80/11 Mahagében kft a C-142/11 Péter Dávid, Celex: 62011CJ0080, ze dne 21. 6. 2012

Společnost Mahagében uzavřela s dodavatelem smlouvu, na základě které měl dodavatel dodávat neopracované akátové kmeny. Dodavatel vystavil 16 faktur na jméno společnosti Mahagében za dodání různých množství akátových kmenů. Dodavatel přiznal prostřednictvím svého daňového přiznání ze všech faktur DPH. Společnost Mahagében si ve svém daňovém přiznání uplatnila nárok na odpočet. Společnost Mahagében nakoupené množství akátových kmenů prodala následně jiným společností. V rámci prováděné kontroly se ukázalo, že dodavatel neměl k dispozici takové množství zboží, které by pokrylo zboží vyfakturované společnosti Mahagében.

Pan Dávid se zavázal provést různé stavební práce. Práce byly provedeny a odběratel potvrdil osvědčení o provedení prací. V průběhu daňové kontroly týkající se tohoto plnění pan Dávid prohlásil, že nemá zaměstnance a že zhotovení prací zadal dalšímu subdodavateli. Kontrola u tohoto subdodavatele ukázala, že neměl k dispozici dělníky ani potřebný materiál k provedení vyfakturovaných prací a že pouze převzal obsah faktur od jiného subdodavatele. Ale ani tento další subdodavatel nezaměstnával dělníky, kteří by byli během dotyčného období zaregistrováni, a ani nepodal za daný finanční rok daňové přiznání. V dalším případě měl pan Dávid provést různé práce, přičemž tyto opět nakoupil od dalšího subdodavatele. V době provedení daňové kontroly však byl tento další subdodavatel již v likvidaci a nebylo možné kontaktovat jeho bývalého zástupce.

Soudní dvůr EU, s odkazem na jeden ze základních principů fungování systému DPH v EU (nárok na odpočet daně nemůže být v zásadě omezen), na cíle směrnice (boj proti podvodům) a na existující judikaturu Soudního dvora EU potvrdil závěry z předcházejících rozsudků s tím, že nárok na odpočet daně lze odmítnout pouze v případě, že finanční orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba věděla nebo musela vědět, že se dodavatel dopustil protiprávního jednání¹⁸².

A taktéž, že nárok na odpočet daně nelze podmiňovat tím, že se osoba uplatňující nárok na odpočet daně musí ujistit, zda dodatel, který vystavil fakturu, na základě které je uplatňován nárok na odpočet, (i) byl v postavení osoby povinné k dani, (ii) měl k dispozici dotčené zboží a (iii) byl schopen toto zboží dodat. Rovněž tak nelze nárok na odpočet odepřít jen z toho

¹⁸² Rozsudek SDEU ve věci C-80/11 Mahagében kft a C-142/11 Péter Dávid, Celex: 62011CJ0080, ze dne 21. 6. 2012, bod 50

důvodu, že si daný subjekt nezjistil, zda dodavatel splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH.

Prvním případem, kdy se Soudní dvůr EU zabýval otázkou, zda lze odmítnout uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu z důvodu daňového úniku, je rozsudek ve věci C-285/09, R, ze 7. prosince 2010.

Fyzická osoba, portugalský státní příslušník, byl jednatelem německé společnosti, která obchodovala s luxusními automobily. Společnost dodávala automobily prodejcům vozidel v Portugalsku. Ale tento jednatel společnosti nechal vystavovat falešné faktury na jména fiktivních kupujících jakožto příjemců dodávek. Těmito fiktivními pořizovateli byly skutečné podniky usazené v Portugalsku, přičemž některé o použití své obchodní firmy věděly a některé nikoliv. V případě, že k datu dodání byl již znám konečný pořizovatel, byl vystaven nákladní list přímo na jméno tohoto konečného pořizovatele a zároveň i nová fiktivní faktura, na které byl uveden odkaz, že se uplatnil zvláštní režim zdanění pro ojetá vozidla (v takovém případě není příjemce povinen přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu). Tento postup umožňoval skutečným kupujícím následně vozidla prodávat konečným soukromým kupujícím v Portugalsku, aniž za tato pořízení odvedli DPH.

Byl tedy uplatněn nárok na osvobození od DPH související s dodáním zboží do jiného členského státu v situaci, kdy automobily skutečně opustily území Německa, ale faktury a prohlášení, které byly předloženy finančním orgánům jako dokumenty prokazující dodání zboží do jiného členského státu, byly vědomě věcně nesprávné s cílem umožnit odběrateli vyhnout se placení daně související s pořízením zboží z jiného členského státu. Soudnímu dvoru EU byla předložena otázka, zda za dané situace je nutné u takového dodání zboží do jiného členského státu odmítnout přiznat osvobození od této daně.

Soudní dvůr EU připomněl, že členské státy jsou oprávněny stanovit podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, které by měly umožnit správné a jednoduché uplatňování uvedených osvobození a taktéž by měly zabránit daňovým únikům. Neopomněl ale zdůraznit, že jsou členské státy při vymezení těchto podmínek povinny dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Evropské Unie, a to především zásady právní jistoty, proporcionality a ochrany legitimního očekávání.

Nicméně Soudní dvůr EU došel k závěru, že zásad daňové neutrality, právní jistoty ani ochrany legitimního očekávání se osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku a ohrozila fungování společného systému DPH, nemůže dovolávat. A co se týče zásady proporcionality, ta nebrání, aby dodavatel, který se podílel na daňovém úniku, byl povinen dodatečně odvést DPH z jím uskutečněného dodání do jiného členského státu, kterým se (jako rozhodující prvek) účastnil na daňovém úniku.

A jelikož předložení falešných faktur může mít za následek ohrožení fungování přechodné úpravy systému DPH, členské státy jsou oprávněny považovat vystavení falešných faktur za daňový únik a odmítnout osvobození od daně. A jak dále uvedl Soudní dvůr EU (jako jeden z podpůrných argumentů), takový postup členského státu má totiž i pozitivní odrazující účinek, který může přispět k zabránění jakýmkoli daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

Ve světle těchto úvah Soudní dvůr EU došel k závěru, že Německo bylo v projednávaném případě oprávněno odmítnout přiznat nárok na osvobození od daně. Soudní dvůr EU šel ve svých úvahách ještě dále, když konstatoval, že členský stát je dokonce povinen nepřiznat osvobození od daně ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu, jestliže by pořízení tohoto zboží v jiném členském státě „*mohlo uniknout placení DPH, a to navzdory vzájemné pomoci a správní spolupráci mezi daňovými orgány dotčených členských států*“¹⁸³, a to z toho důvodu, aby daná transakce byla vůbec zdaněna.

Princip „zdanění v místě spotřeby“ (destination principle) byl tedy zbaven platnosti z důvodu, že dodavatel umožnil odběrateli vyhnout se přiznání daně v členském státě pořízení. Je otázkou, zda by více neodpovídalo objektivním kritériím vlastním fungování systému DPH, kdyby v takovém případě členský stát odmítl přiznat nárok na odpočet související daně na vstupu. Použití varianty dodanění zboží v Německu mohlo být ovlivněno faktem, že Soudní dvůr EU nechtěl ohrozit zároveň probíhající trestní řízení vedené proti výše uvedené fyzické osobě, jednateli německé společnosti¹⁸⁴.

¹⁸³ Rozsudek SDEU ve věci C-285/09, R, Celex: 62009CJ0285, ze 7. prosince 2010, Bod 52

¹⁸⁴ Han Kogels The R Case and Its Impact on the Destination Principle, International VAT Monitor, Volume 24, No. 3, ISSN 0925-0832/ © 2013 IBFD, str. 152 – 153

Ve výše uvedeném rozsudku C-273/11, Mecsek-Gabona Kft Soudní dvůr EU potvrdil opět jako zcela legitimní požadavek členského státu, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal veškerá opatření, která od něho lze rozumně požadovat, aby se ujistil, že se neúčastní daňového podvodu a potvrdil, že jestliže se odběratel dopustil podvodu, měl by nárok dodavatele na uplatnění osvobození při dodání do jiného členského státu podléhat požadavku dobré víry¹⁸⁵. Z těchto rozsudků by tedy zřejmě bylo možné dojít k závěru, že jestliže k podvodu dojde v řetězovém obchodu na úrovni před dodavatelem, může to vést u dodavatele ke ztrátě nároku na odpočet, jestliže se však podvodu dopustil odběratel, může to vést u dodavatele ke ztrátě nároku na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu.

Další judikatura Soudního dvora EU zachovala nastavený směr a již „jen“ dále rozvíjela tyto závěry. V rozsudku ve věci C-285/11, Bonik, Soudní dvůr EU opět posuzoval možné zapojení společnosti Bonik do podvodu v rámci řetězového obchodu zahrnujícího dodání zboží do jiného členského státu. Finanční orgány provedly kontrolu i u dodavatelů společnosti Bonik, resp. u dodavatelů těchto dodavatelů (subdodavatelé), a zjistily, že nelze prokázat dodání pšenice mezi těmito subdodavateli a dodavateli. Z toho dovodily, že ani dodavatelé nemohli disponovat dostatečným množstvím pšenice, jež bylo nutné pro uskutečnění dodání pro společnost Bonik. Proto finanční orgány odmítly společnosti Bonik přiznat nárok na odpočet daně.

Soudní dvůr EU potvrdil závěry vyplývající z předcházející judikatury. Učinil však širší závěry ve vztahu k podmínkám, kdy lze odmítnout nárok na odpočet daně. Dle názoru Soudního dvora EU lze odmítnout nárok na odpočet daně, jestliže daná osoba věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil „*dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu*“¹⁸⁶. Nárok na odpočet tak lze zamítnout nejenom v případě, že k podvodu došlo na předcházejícím stupni řetězového obchodu, nýbrž i v případě, kdy podvodu došlo až následně, a to nejenom v případě, kdy se tohoto podvodu dopustil samotný odběratel.

Ještě explicitněji se vyjádřil Soudní dvůr EU ve spojených případech C-131/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof , C-163/13, Turbu.com BV, a C-164/13, Turbu.com Mobile Phone's BV, jejichž podstatou bylo, že nizozemské společnosti uplatnily osvobození na dodání počítačového vybavení a elektrotechniky do jiných členských státu a zároveň si uplatnily nárok

¹⁸⁵ Rozsudek SDEU ve věci C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, Celex: 62011CJ0273, ze dne 6. 9. 2012, bod 54

¹⁸⁶ Rozsudek SDEU ve věci C-285/11, Bonik EOOD, Celex: 62011CJ0285 ze dne 6. 12. 2012, bod 40

na odpočet související daně na vstupu. Finanční orgány odmítly přiznat nárok na osvobození od daně (Turbu.com BV), nárok na uplatnění odpočtu daně (Turbu.com Mobile Phone's BV) a v případě společnosti Italmoda“ Mariano Previti vof pak odmítly přiznat jak nárok na uplatnění osvobození od daně, tak nárok na uplatnění odpočtu daně z důvodu, že tyto společnosti věděly nebo měly vědět, že se účastní podvodu.

Součástí předběžných otázek byl i dotaz, zda výše uvedené nároky mohou být odepřeny i v případě, že vnitrostátní právo nestanoví žádný právní základ k takovému odepření.

Soudní dvůr EU potvrdil, že stanovené nároky vyplývající ze Směrnice (a to jak nárok na odpočet daně, tak osvobození od daně související s dodáním zboží do jiného členského státu) lze odmítnout i v případě, že daná osoba věděla nebo měla vědět, že se účastní „*plnění, které je součástí podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci*“¹⁸⁷. Nárok lze tedy odepřít i v případě, že se podvodu dopustil jakýkoli hospodářský subjekt nacházející se v dodavatelském řetězci. Přitom není rozhodující, zda byl samotný podvod spáchán v jiném členském státě, než ve kterém si daná osoba uplatňovala jeden z výše uvedených nároků¹⁸⁸.

Co se týče dotazu, zda výše uvedené nároky mohou být odepřeny i v případě, že vnitrostátní právo nestanoví žádný právní základ k takovému odepření, Soudní dvůr EU zopakoval, že zneužívající nebo podvodná jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem a ani se nelze ve spojení s nimi dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání nebo právní jistoty. Odmítnutí nároku plynoucího ze Směrnice je dle jeho vyjádření pouhým důsledkem toho, že objektivní podmínky stanovené Směrnicí pro přiznání požadované výhody nebyly ve skutečnosti splněny, a nejedná se tudíž o nějaký trest či sankci.

S odkazem na výše uvedené argumenty pak Soudní dvůr EU došel k závěru, že členské státy musí odmítnout uplatnění nároku na osvobození od daně či uplatnění nároku na osvobození od daně osobě, která věděla nebo měla vědět, že se podílí svým plněním na daňovém podvodu, a

¹⁸⁷ Rozsudek SDEU ve věci C-131/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof , C-163/13, Turbu.com BV, a C-164/13, Turbu.com Mobile Phone's BV, Celex: 62013CJ0131, ze dne 18. 12. 2014, bod 50

¹⁸⁸ Tamtéž, bod 65

to „i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily“¹⁸⁹.

Posledním z řady rozsudků Soudního dvora EU týkajících se posouzení nároku na odpočet daně u osoby povinné k dani, která pořídila zboží v rámci řetězového obchodu stíženého podvodem je rozsudek ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek, kde společnost PPUH Stehcemp nakoupila naftu od subjektu, který je finančními orgány považován za neexistující subjekt, jelikož nebyl registrován pro účely DPH, nepodával daňová přiznání, neplatil daně, nezveřejňoval své roční účetní závěrky, neměl koncesi na prodej kapalných pohonných hmot, jeho sídlo se nacházelo v nemovitosti v havarijním stavu a byl nekontaktní. Společnosti byl proto odepřen nárok na odpočet daně z faktur od tohoto „neexistující“ dodavatele.

Soudní dvůr EU opět zopakoval svoji, již ustálenou argumentaci týkající se nároku na odpočet a dále uvedl, že je to finanční správa, která musí s ohledem na objektivní skutečnosti prokázat, že daný osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se účastní svým plněním daňového podvodu v rámci řetězového obchodu. Přitom nesmí po této osobě požadovat ověření, která této osobě nepřísluší, přičemž mezi taková opatření Soudní dvůr EU zahrnul ověření, zda má dodavatel předmětné zboží k dispozici a je schopen ho dodat, zda dodavatel podal řádné daňové přiznání a uhradil daň.¹⁹⁰

4.5.3 Judikatura národních soudů Velké Británie

Všechny výše uvedené rozsudky se vždy týkaly situace, kdy k daňovému podvodu došlo přímo v obchodním řetězci, ať již na předcházejícím stupni nebo následujícím, tj. vždy existovala přímá souvislost mezi daňovým podvodem a zdanitelným plněním, které se stalo předmětem sporu. Soudní dvůr EU zatím neposuzoval případy, kdy by tato souvislost byla pouze nepřímá, tj. k daňovému podvodu došlo v obchodním řetězci, jehož součástí posuzované zdanitelné plnění není, ale toto zdanitelné plnění „napomohlo“ realizaci daňového podvodu. Jedná se o

¹⁸⁹ Rozsudek SDEU ve věci C-131/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof , C-163/13, Turbu.com BV, a C-164/13, Turbu.com Mobile Phone's BV, , Celex: 62013CJ0131, ze dne 18. 12. 2014, bod 62

¹⁹⁰ Rozsudek SDEU ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek, Celex: 62014CJ0277, ze dne 22. 10. 2015, bod 52

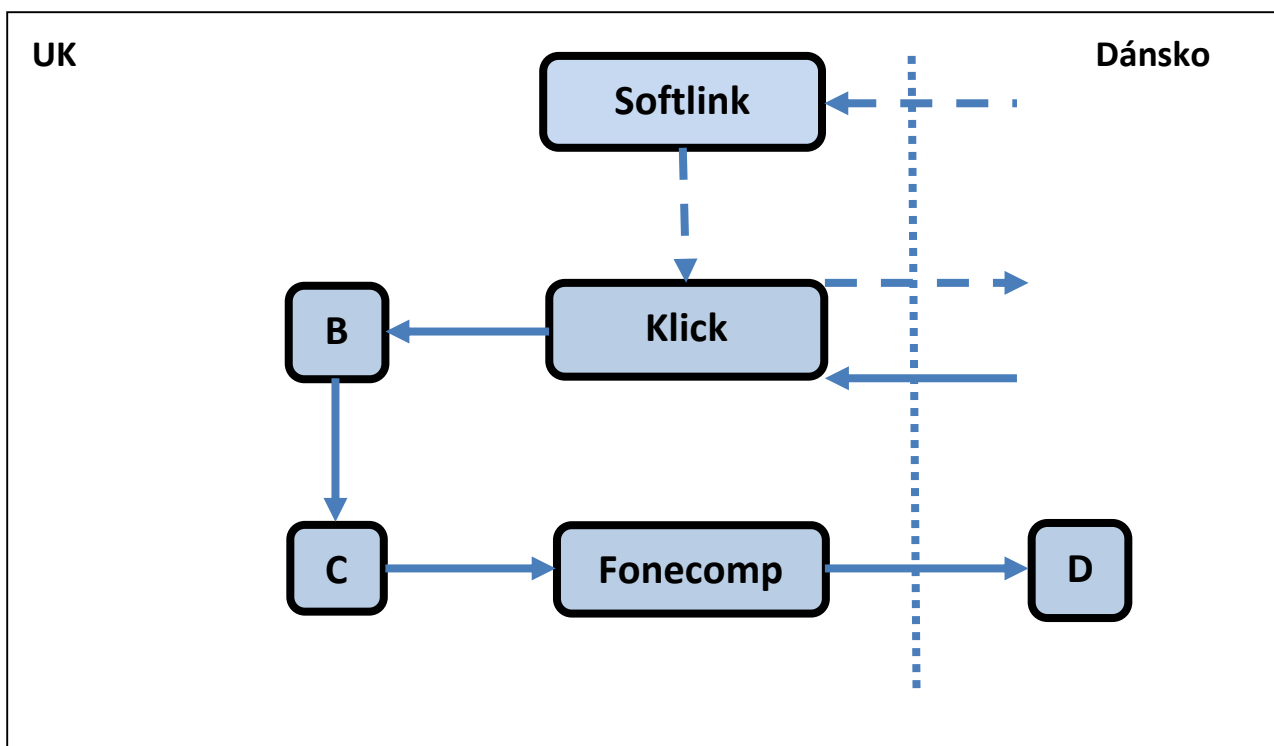
postup nazývaný „contra-trading“, který byl již několikrát předmět sporu na úrovni různých soudů Velké Británie.

Např. Odvolací soud pro Anglii a Wales (England and Wales Court of Appeal) se zabýval ve věci A3/2014/0293¹⁹¹ případem, kdy společnost Fonecomp Limited nakupovala telefony od jiné anglické společnosti a tyto prodávala společnosti usazené v Dánsku. Jiná anglická společnost Softlink dodávala zboží další anglické společnosti Klick Limited, která ho dodávala do jiného členského státu, tj. jako osvobozené dodání zboží do jiného členského státu. Společnost Softlink fakturovala dodávané zboží s DPH, tuto však neodvedla. Zde je nutno zdůraznit, že toto je zcela jiné zboží než to, které bylo předmětem sporu ohledně uplatnění nároku na odpočet daně u společnosti Fonecomp.

Propojení tohoto daňového podvodu spočívá „pouze“ v tom, že společnost Klick Limited, aby nevyvolala podezření uplatněním nadměrného odpočtu, vstoupila do souběžně běžícího řetězového obchodu, pořídila zboží (telefony) z jiného členského státu (vzhledem k uplatnění režimu reverse-charge ji nevznikla povinnost zaplatit fyzicky žádnou daň), toto zboží prodala další anglické společnosti s anglickou DPH, proti které započetla nárok na odpočet daně z transakce se společností Softlink, takže výsledkem byla malá daňová povinnost, popř. malý nadměrný odpočet. Společnost, která koupila zboží od společnosti Klick Limited ho následně prodala (prostřednictvím ještě dalšího obchodníka) společnosti Fonecomp, která tyto telefony, jak je již uvedeno výše, dodala formou osvobozeného dodání zboží do Dánska. A právě nárok na odpočet uplatněný z těchto telefonů byl předmětem sporu, přestože samy telefony nebyly přímo použity k daňovému podvodu.

Na níže uvedeném obrázku přerušované šipky vyznačují řetězový obchod (tok zboží) přímo zasažený podvodem (tzv. „dirty chain“) a nepřerušované šipky řetězový obchod (tok zboží), v rámci kterého přímo k daňovému podvodu nedošlo (tzv. „clean chain“). Nicméně společnost Klick (tzv. „contra-trader“) vytvořila tento druhý řetězec s jediným cílem, a to ztížit odhalení daňového podvodu společnosti Softlink.

¹⁹¹ Rozsudek Odvolacího soudu pro Anglii a Wales v e věci A3/2014/029,3 Fonecomp Limited, ze dne 3. února 2015, dostupný na [http://www.bailii.org/cgi-bin/format.cgi?doc=/ew/cases/EWCA/Civ/2015/39.html&query=\(A3/2014/0293\)](http://www.bailii.org/cgi-bin/format.cgi?doc=/ew/cases/EWCA/Civ/2015/39.html&query=(A3/2014/0293))



Zdroj: vlastní

Odvolací soud konstatoval, že závěry přijaté Soudním dvorem EU ve věci Kittel (viz výše) jsou natolik široké, že je lze aplikovat na výše popsany případ, jelikož i jednotlivé transakce v rámci řetězce přímo nezasaženého daňovým podvodem byly realizovány s jediným cílem, a to zakrýt samotný daňový podvod ve druhém souběžném řetězci. Zároveň odmítl argumentaci obhajoby, že Soudní dvůr EU v dalším svém rozsudku ve věci Bonik (viz výše) zúžil principy přijaté ve věci Kittel pouze na případy, kdy k daňovému podvodu došlo přímo v řetězovém obchodu, jehož je posuzované zdanitelné plnění součástí.

Co se týče „znalostního“ testu (zda daná osoba věděla či měla vědět o tom, že daná transakce může být nějak spojena s daňovým podvodem), odvolací soud došel k závěru, že tuto podmínku nelze chápat tak, že neznalost přesného mechanismu, jak daňový podvod probíhá, nemůže být překážkou pro neuznání nároku na odpočet, jelikož je zcela dostačující, že daná osoba věděla nebo měla vědět, že k nějakému daňovému podvodu došlo.

Základními argumenty (zjištěními) prvoinstančního soudu (First Tier Tribunal) svědčícího o tom, že společnost Fonecomp věděla nebo měla vědět, že jí realizované transakce jsou spojeny nějakým způsobem s daňovým podvodem, byly, že (i) nakupované telefony měly nastaveny specifikace pro trh USA a centrální Evropy, (ii) společnost Fonecomp žádným způsobem

neprováděla kontrolu nakupovaných telefonů, (iii) na objednávkách dánského odběratele nebyla uvedena specifikace telefonů a (iv) rovněž nebyly sjednány jasné dodací a platební podmínky. Všechny tyto faktory lze vysvětlit pouze tak, že tento řetězec byl nastaven dopředu s předem známými odběrateli s cílem zajistit potřebný tok zboží.

Odvolací soud zároveň odmítl položit předběžné otázky Soudnímu dvoru EU s odkazem na jeho závěry, že národní soudy nesmí umožňovat zneužití pravidel systému DPH pro nekalé a podvodné jednání. Společnost Fonecomp byla shledána účastníkem daňového podvodu a odvolací soud připomněl doktrínu *acte clair*.

Bude samozřejmě zajímavé sledovat, jak se k výše popsanému případu postaví Soudní dvůr EU, jestliže mu budou položeny předběžné otázky vztahující se k nějakému obdobnému případu. Vycházejíc z dosavadního vývoje judikatury a pravidelně opakujícím se odkazům na fakt, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznávaným a podporovaným Směrnicí (a před tím Šestou směrnicí), se domnívám, že i závěry Soudního dvora EU budou obdobné jako ve výše uvedeném případě a může být upřednostněna zásada boje proti daňovým únikům na úkor zásady právní jistoty, resp. zásady ochrany legitimního očekávání. Zásady legitimního očekávání pro účely posuzování zneužití práva shrnul Nejvyšší správní soud ČR např. v rozsudku sp. zn. 6 AFS 156/2014 – 47, Lia Fail company s.r.o., ze dne 11. prosince 2014. Na první místo postavil „*legitimní očekávání subjektu, který jedná v dobré víře v souladu s právními předpisy a není možné přičítat mu k tíži protiprávní jednání jiných osob, o kterém nemohl vědět*“, dále pak volnost „*subjektů organizovat si své obchody, a tím omezit jejich daňové důsledky, přičemž si, vedeni hospodářskými důvody, mohou vybrat mezi plněními zatíženými daní nebo osvobozenými od daně, za účelem snížení daňové zátěže*“ a nakonec pak povinnost správce daně dbát „*na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*“¹⁹².

Podmínka propojení konkrétního zdanitelného plnění s daňovým podvodem by se mohla stát tak říkajíc bezbřehou, jelikož jakmile přijmeme hypotézu, že se nemusí jednat o propojení v rámci jednoho obchodního řetězce, nebude již možné okruh transakcí zasažených daňovým podvodem, které by mohly ovlivnit nárok na odpočet u konkrétní transakce, omezit. A jakákoli

¹⁹² Rozsudek NSS ČR, sp. zn. 6 AFS 156/2014 – 47, Lia Fail company s.r.o., ze dne 11. prosince 2014, body 32 – 35, dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0156_6Afs_1400047_20150102135414_prevedeno.pdf

transakce, která se nějakým způsobem vymyká běžné praxi, bude představovat rizikovou transakci, jelikož osoba, která ji zrealizuje, si nebude moci být jista, že ji nelze nějakým způsobem propojit prostřednictvím jakéhokoli subjektu zapojeného do obchodního řetězce s daňovým podvodem v jiném řetězovém obchodu, a odchylka od praxe bude vnímána jako znak toho, že daná osoba měla vědět, že takové riziko existuje.

4.5.4 Judikatura Nejvyššího správního soudu ČR

Z výše uvedené judikatury Soudního dvora EU vycházel i Nejvyšší správní soud ČR při řešení obdobných případů, přičemž v některých případech přesněji specifikoval (potvrdil) indicie opravňující finanční orgány k závěru, že plátce žádající o vrácení nároku na odpočet daně věděl nebo měl vědět, že se svou činností účastní podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud ČR však klade dle mého názoru větší důraz na aktivní přístup odběratelů, kteří by měli přijmout opatření, aby se ujistili, že nejsou součástí podvodu.

Např. v rozsudku sp. zn. 2 Afs 15/2014 – 59 E.ON Energie, a. s. ze dne 10. června 2015 Nejvyšší správní soud ČR potvrdil závěry finančních orgánů i Krajského soudu v Brně o tom, že společnost E.ON Energie, a.s. nemá nárok na odpočet daně z nakoupených emisních povolenek od některých dodavatelů. Přitom vymezil čtyři hlavní indicie podporující závěr finančních orgánů a výše uvedeného krajského soudu, že společnost E.ON Energie, a.s. měla vědět, že se účastní podvodu:

- dodavatel prodával emisní povolenky za výrazně nižší cenu, než za kterou se prodávaly emisní povolenky na veřejné burze
- společnost nevěnovala pozornost tomu, za jakých okolností daní dodavatelé při výše zmíněné nižší ceně jsou schopni setrvávat na trhu (selhání kontrolních mechanismů společnosti)
- pasivní přístup k obchodům (společnost pouze vyčkávala do doby, než ji její dodavatelé s nabídkou odkupu emisních povolenek osloví)

Kromě toho bylo ze záznamů telefonických hovorů zřejmé, že pracovníci společnosti věděli, že dané transakce jsou značně nestandardní a krajně podezřelé.

Nejvyšší správní soud ČR došel k závěru, že „Všechny tři výše uvedené okruhy indicií, byť žádný z nich není sám o sobě pro zhodnocení subjektivní stránky stěžovatelky dostatečný, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že stěžovatelka při výkonu své hospodářské činnosti nepřijala přiměřená opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodu“¹⁹³.

V rozsudku sp. zn. 1 Afs 92/2015 – 35 LARNK SEE s. r. o. Nejvyšší správní soud ČR posuzoval situaci, kdy společnost LARNK SEE, s.r.o. nakupovala textil a následně ho vyvážela do Iráku. Finanční orgány došly k závěru, že společnost nakupovala textil nevalné kvality za velmi vysoké ceny, ze kterých si uplatňovala nárok na odpočet daně a následně zboží odesílala do Iráku. Finanční orgány došly k závěru, že jediným účelem celé transakce bylo získat daňové zvýhodnění v podobě nadměrného odpočtu daně.

Nejvyšší správní soud ČR potvrdil následující kritéria vymezená Krajským soudem v Brně svědčící tomu, že činnost dané společnosti měla jediný cíl, a to získat zisk v podobě nadměrného odpočtu:

- k dodávkám mezi jednotlivými společnostmi zapojenými do obchodního řetězce docházelo ve stejný den a bylo vždy dodáváno stejné množství zboží
- přefakturace zboží z jedné společnosti na druhou probíhala pouze s minimální přírůžkou
- pořizovací i prodejní ceny podstatně překračovaly ceny obvyklé
- společnost neuzavřela na dodávky zboží žádné písemné smlouvy, přestože zboží mělo deklarovanou hodnotu v řádu desítek milionů korun
- v rámci řetězce nebyly vymáhány vysoké dlužné částky z neuhrazených faktur.
- kromě předmětných transakcí, u kterých nárokovala nadměrný odpočet daně, nevyvíjela společnost další obchodní aktivity¹⁹⁴.

¹⁹³ Rozsudek NSS ČR sp. zn. 2 Afs 15/2014 – 59 E.ON Energie, a. s. ze dne 10. června 2015, bod 40, dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0015_2Afs_1400059_20150622152759_prevedeno.pdf

¹⁹⁴ Rozsudek NSS ČR sp. zn. 1 Afs 92/2015 – 35 LARNK SEE s. r. o., ze dne 16. 12. 2015, bod 34, dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0092_1Afs_1500035_20151230101151_prevedeno.pdf

Za zmínku stojí i již vícekrát konstatovaný závěr Nejvyššího správního soudu ČR, dle kterého finanční orgány nejsou povinny prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů účastníků se obchodního řetězce byl spáchán podvod, ale musí doložit, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. A dále konstatování, že „*ke splnění subjektivního kritéria testu zneužití práva postačuje, že daňový subjekt měl vědět o daňovém podvodu, jehož se účastní (viz níže). Trestněprávní terminologií by tedy mohlo jít i o nevědomou nedbalost [§ 16 odst. 1 písm. b) trestního zákoníku]*¹⁹⁵“. Tj., postačuje, že plátce účastníci se obchodního řetězce sice nevěděl, že se účastní daňového podvodu, ale vzhledem k okolnostem a k svým osobním poměrům o tom vědět měl a mohl.

4.5.5 Kontrolní mechanismy

Jak již vyplývá z výše uvedeného, měl by každý plátce nastavit interní kontrolní mechanismy, které mu umožní odhalit případné podezřelé transakce. Mnohé členské státy již zveřejnily návody, aby se zvýšila povědomost podniků o tom, jak odhalovat potenciální riziko zapojení do karuselových podvodů.

Kontrolní mechanismy jednotlivých podniků se mohou samozřejmě lišit v závislosti na sektoru podnikání, velikosti podniku, hodnotě prováděných transakcí, počtu a typů zákazníků. Fórum EU pro DPH schválilo dokument „*Guide on administrative cooperation between member states and businesses*“, ve kterém jsou, mimo jiné, uvedeny následující příklady kontrolních opatření, které by měly podniky přijmout. Kontrola by měla být prováděna nejenom při zahájení obchodní spolupráce, ale v pravidelných intervalech v průběhu spolupráce.

- Kontrola statusu obchodního partnera

Kontrola by měla zahrnovat minimálně prověření platnosti daňového identifikačního čísla v systému VIES, jistějším způsobem je pak získání osvědčení o registraci k DPH. Indikátorem rizika je samozřejmě neexistující či neplatné daňové identifikační číslo, ale i rozpor v názvu či adrese obchodního partnera v porovnání s údaji např. z osvědčení o registraci.

¹⁹⁵ Rozsudek NSS ČR sp. zn. 1 Afs 92/2015 – 35 LARNK SEE s. r. o., ze dne 16. 12. 2015, bod 18, dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0092_1Afs_1500035_20151230101151_prevedeno.pdf

– Kontrola kreditního rizika

Indikátorem rizika jsou rozpory v informacích poskytnutých obchodním partnerem, neposkytnutí relevantních informací a fakt, že objem (hodnota) sjednané transakce výrazně převyšuje objem (hodnotu) dosavadních transakcí realizovaných obchodním partnerem.

– Kontrola fungování obchodního partnera

Kontrola by měla zahrnovat např. ověření místa, kde je obchodní partner usazen, včetně ujištění prostřednictvím internetových map / prohlížečů, že na dané adrese se odpovídající prostory nacházejí, identifikaci základního jmění, vlastníků, členů statutárních orgánů, získání alespoň jednoho finančního výkazu, který by umožňoval ověřit obrat a aktivity obchodního partnera, sledování všech změn vlastníků či členů statutárních orgánů, ověření, zda má obchodní partner funkční webové stránky, apod. Indikátorem rizika je zjištění, že se jedná o osobu s krátkou obchodní historií, že základní jmění neodpovídá plánované úrovni obchodování či že v nedávné době došlo u protistrany ke změně vlastnické struktury. Stejně tak může být indikátorem rizika neprůhledný obchodní model, vyšetřování protistrany a samozřejmě účast na karuselovém podvodu v minulosti. Za rizikovější jsou taktéž považováni obchodní partneři, kteří se stali obchodními partnery bez odpovídajícího prověření, či obchodní partneři, kteří výkon své hlavní činnosti přenášejí na třetí subjekty.

– Kontrola platebních podmínek

Kontrola by měla zahrnovat alespoň porovnání adres obchodního partnera a místa vedení bankovního účtu a prověření, zda je obchodní partner vlastníkem bankovního účtu, přes který jsou prováděny úhrady. Indikátorem rizika je platba na off-shore účty, výrazně kratší či naopak delší splatnost, požadavek, aby DPH byla uhrazena odděleně, či platba na bankovní účet vlastněný jinou osobou než je protistrana.

4.5.6 Doktrína zneužití práva

I když by finanční orgány nedošly k závěru, že plnění realizované plátcem daně je součástí kolotočových podvodů, stále ještě mohou využít doktrínu zneužití práva ve smyslu Směrnice a

dříve Šesté směrnice, která je v daňové oblasti již všeobecně přijímanou doktrínou. Základy této doktríny zformuloval Soudní dvůr EU ve věci C-255/02 Halifax ze dne 21. února 2006. Ke zneužití práva dochází v případě splnění dvou podmínek, které musí být splněny zároveň. První podmínkou zneužití práva je, že ze všech objektivních okolností předmětného případu musí vyplývat, že hlavním účelem dotčeného či dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Doktrínu zneužití práva tak nelze použít, jestliže dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění, než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům. Druhá nezbytná podmínka spočívá v tom, že získání daňového zvýhodnění by přes formální použití podmínek platných právních předpisů bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.

Právě z důvodu zneužití práva odmítly finanční orgány přiznat nárok na odpočet daně v případě, který projednával Nejvyšší správní soud ČR ve věci sp. zn. 6 Afs 200/2014 – 28, BANET, s.r.o., ze dne 25. června 2015. Tato společnost nakupovala textilní výrobky, které následně vyvážela do Libye.

Nejvyšší správní soud ČR potvrdil závěry finančních orgánů i Krajského soudu v Brně, že posuzovaná transakce nemá s ohledem na charakter plnění, nestandardní obchodní podmínky i zjištěné personální vztahy jiný hospodářský smysl než inkasování daňového odpočtu vyvážejícím subjektem. A zároveň konstatoval, že daný postup je zcela v rozporu s principem neutrality, na kterém je založen celý systém DPH, „jelikož stát by takto měl „vracet“ daň, která nikdy do státního rozpočtu odvedena nebyla, popř. byla odvedena v marginální výši, ba co více, na jejím neodvedení spočívá samotný ekonomický smysl provedených obchodních transakcí“¹⁹⁶. Tím potvrdil naplnění podmínek pro uplatnění doktríny zneužití práva a potvrdil původní závěry finančních orgánů, že společnosti BANET, s.r.o. nevznikl nárok na odpočet daně u zboží nakoupeného za účelem jeho vývozu¹⁹⁷.

¹⁹⁶ Rozsudek NSS ČR sp. zn. 6 Afs 200/2014 – 28, BANET, s.r.o., ze dne 25. června 2015, body 53 a 59, dostupný z WWW:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0200_6Afs_1400028_20150630105616_prevedeno.pdf

¹⁹⁷ Ke stejným závěrům pak NSS ČR dospěl v rozsudku sp. zn. 9 Afs 10/2015 – 29, BAL s.r.o., z 18. června 2015, který se týkal vývozu skla do Libye, dostupný z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0010_9Afs_1500029_20150618120519_prevedeno.pdf

4.5.7 Dílčí shrnutí

Plátce daně, který si uplatňuje nárok na odpočet daně, není odpovědný za povinnosti svých dodavatelů. A jestliže jsou splněny hmotně právní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet (uskutečnění zdanitelného plnění pro ekonomické účely plátce, existence daňového dokladu), nemůže mu být odepřen nárok na odpočet ani v případě, že nějaká předcházející nebo následná plnění v rámci řetězce dodávek byla zatížena podvodem, ledaže by věděl nebo měl vědět, s ohledem na objektivní skutečnosti, že se svým plněním účastní řetězového obchodu, který je stížen daňovým podvodem.

Jestliže se tedy chce plátce vyvarovat rizika, že mu nebude uznán nárok na odpočet daně či nárok na osvobození od daně, měl by přijmout opatření, jež lze rozumně od plátce vyžadovat, aby se ujistil o tom, že jeho plnění nejsou součástí podvodu, a to především ve vztahu k plněním, která se nějakým způsobem odlišují od ostatních plnění, která tento plátce přijímá (především např. zvýhodněná cena nebo naopak příliš vysoká cena, nestandardní dodací podmínky, nekontaktní dodavatel, chybějící dokumenty apod.). U takovýchto plnění by mohlo být pro finanční orgány snadné prokázat, že vzhledem k zjištěným odchylkám ve vztahu k přijatým plněním mohl vědět nebo dokonce věděl o tom, že se účastní obchodu zatíženého podvodem. A k tomu postačí i ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují nevědomou nedbalost daného plátce. A za takových podmínek jsou finanční orgány oprávněny odmítnout nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění v rámci tohoto obchodu.

Za obdobných podmínek může být osobě povinné k dani odepřen nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a to ať již uskuteční daňový podvod její odběratel nebo jakákoli další osoba v tomtéž řetězovém obchodu, a nehledě na místo, kde byl podvod zrealizován.

5. APLIKACE PRÁVNÍ ÚPRAVY V PRAXI

Tato kapitola je věnována komplexní aplikaci relevantních ustanovení zákona a Směrnice ve světle judikatury Soudního dvora EU. Jsou vybrány především transakce, u kterých může být komplikované určit správný daňový režim, popř. transakce, které již svoji podstatou představují určité daňové riziko.

Pro účely jednotlivých modelových příkladů není zohledněna judikatura Soudního dvora EU dle které není předložení daňového identifikačního čísla odběratele nezbytně nutnou podmínkou pro aplikaci osvobození od daně u dodání zboží do jiného členského státu dle čl. 138 Směrnice.

5.1 Dodání zboží do jiného členského státu

Hlavní riziko při dodání zboží do jiného členského státu samozřejmě spočívá v tom, že plátce daně neprokáže splnění povinných podmínek pro uplatnění osvobození od daně. V případech dvoustranných obchodů hlavní riziko na straně plátce daně primárně spočívá v tom, že plátce daně neprokáže, že zboží opustilo území České republiky, jestliže správce daně tento fakt zpochybní. Obvykle správce daně získá pochybnosti na základě kontroly v elektronickém systému VIES (VAT Information Exchange System), který umožňuje přenos mezi daňovými správami jednotlivých členských zemí jednak informací týkajících se samotné registrace k DPH v rámci Evropské unie (tzv. ověřování platnosti DIČ k DPH), a také informací týkajících se intrakomunitárních dodání zboží.

Informace týkající se registrace k DPH a údajů o intrakomunitárních dodáních zboží, které plátcí DPH uvádějí v souhrnných hlášeních, jsou shromažďovány jednotlivými daňovými správami a vkládány do národních databází.

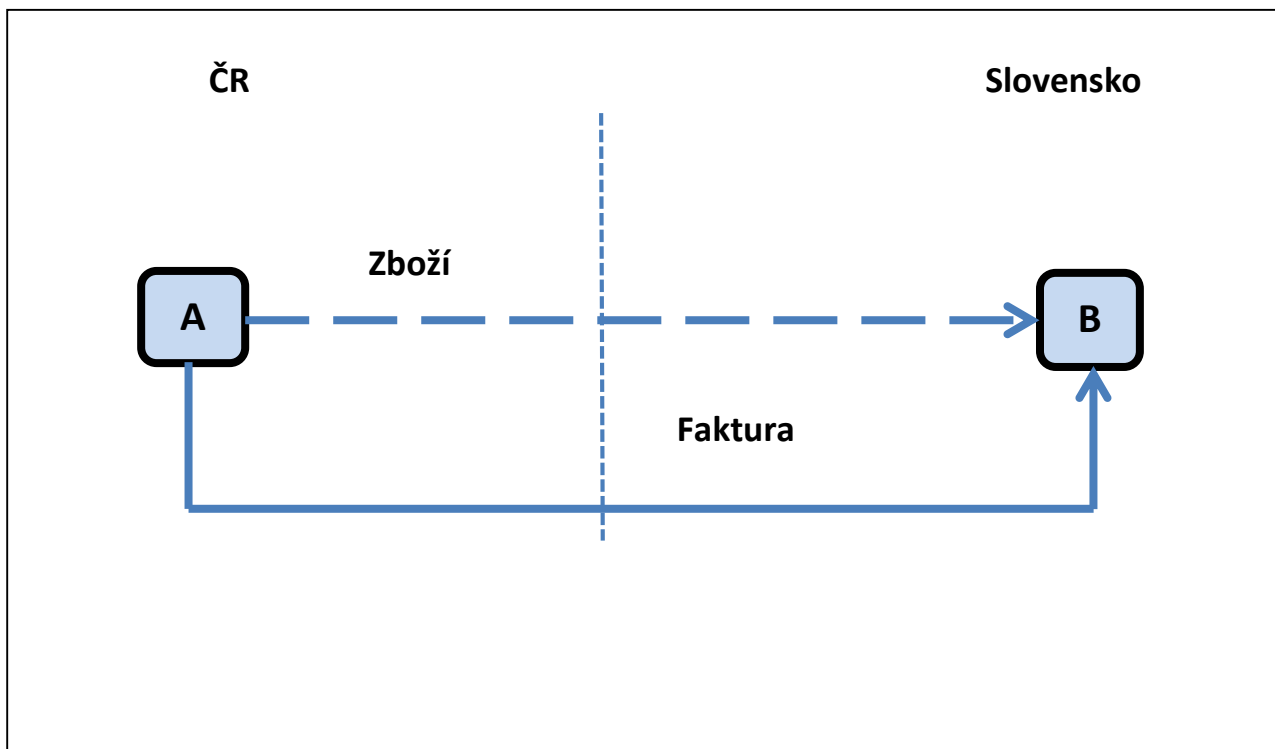
Správce daně si tak může ověřit prostřednictvím systému VIES platnost daňového identifikačního čísla předloženého odběratelem a prostřednictvím systému mezinárodní výměny dat si může ověřit, zda odběratel vykázal pořízení zboží ve svém daňovém priznání. Eventuálně naopak správce daně odběratele může požádat správce daně o získání podrobnějších

informací o dodávkách pro daného odběratele (obvykle proto, že údaje v daňovém přiznání odběratele se neshodují s údaji, které jsou udány v systému VIES).

Sám plátce daně si v systému VIES může ve většině případů ověřit „pouze“ platnost předloženého identifikačního čísla, jelikož jen některé členské země dovolují zobrazovat i jméno a adresu osob registrovaných k DPH, pokud je zadané DIČ platné. Jestliže by tedy odběratel předložil platné daňové identifikační číslo, které však bude patřit jiné osobě, nelze tento fakt v systému VIES odhalit.

V případě vícestranných obchodů se přidává otázka, kdo danou přepravu zboží zajistil.

5.1.1 Dodání zboží na dodacích podmínkách „ze závodu“ (v rámci dvoustranného obchodu)



Zdroj: vlastní

Plátce daně A prodává zboží slovenskému odběrateli B, který je registrován k DPH na Slovensku, na dodacích podmínkách INCOTERMS „ze závodu“. Slovenský odběratel je tedy povinen zajistit přepravu zboží ze závodu plátce daně A.

Takto sjednané dodací podmínky samy o sobě představují pro plátce daňové riziko. Daňové předpisy v žádném případě nebrání tyto dodací podmínky využívat, ale staví plátce do pozice, kdy může čelit důkazní nouzi. Bohužel právě tyto podmínky jsou často využívány.

Plátce daně by tedy v případě uplatnění osvobození od daně měl přijmout opatření, která od něho lze očekávat, aby se ujistil, že podmínky pro uplatnění tohoto osvobození jsou splněny. Co se týče podmínky, že zboží je dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, samozřejmostí již dnes je ověřit platnost daňového identifikačního čísla, které předložil odběratel, v systému VIES. Bohužel ověřením daňového identifikačního čísla v systému VIES se plátce nezbavuje rizika, že mu odběratel předložil sice platné daňové identifikační číslo, ale patřící ve skutečnosti jiné osobě (jak je již uvedeno výše, v systému VIES lze ověřit platnost daňového identifikačního čísla, ale obvykle bez toho, že by bylo potvrzeno i jméno subjektu, kterému náleží). Jestliže by se tedy plátce chtěl vyvarovat rizika zcela, měl by požadovat i o další dokumenty typu osvědčení o registraci odběratele k DPH v jiném členském státě.

Co se týče prokázání faktu, že zboží opustilo území České republiky, může si plátce vyžádat prohlášení odběratele, že zboží opustilo území České republiky. Jestliže však správce daně zjistí nesrovnalosti zpochybňující to, že zboží bylo skutečně fyzicky přepraveno do jiného členského státu, není toto prohlášení možno považovat za „absolutní“ důkaz a správce daně je oprávněn požadovat předložení dalších důkazů, popř. neuznat nárok na osvobození od daně.

V tomto okamžiku je pro plátce rozhodující, zda i ve vztahu k přepravě učinil veškerá rozumná opatření, aby se ujistil, že zboží opustilo území České republiky. Proto by si plátce měl od odběratele vyžádat např. kopie přepravních dokladů vystavených dopravcem, který přepravu pro odběratele zajišťoval, na kterých bude vyznačeno předání zboží odběrateli či odběratelem zmocněné osobě na území jiného členského státu. Jsem toho názoru, že získání tohoto dokladu by mělo být dostačující opatření, které lze od plátce očekávat. Proto v případě, že by se následně ukázalo, že odběratel předložil zfalšované přepravní doklady, měl by správce daně požadovat uhrazení daně od odběratele, a nikoliv od plátce daně (samozřejmě za předpokladu, že se plátce daně podvodu neúčastní).

Jestliže si odběratel přijede pro zboží vlastním dopravním prostředkem, nemůže plátce bohužel získat ani kopii přepravních dokladů a dostává se do důkazní nouze, která je o to větší, že tento

„nedoložitelný“ způsob přepravy může být sám o sobě jistým varováním pro plátce, že celá transakce není úplně standardní.

I kdyby plátce daně prokázal, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, ale správce daně by na základě zjištěných objektivních skutečností doložil, že dodání zboží uskutečněné plátcem je součástí podvodu a že plátce věděl nebo alespoň měl vědět, že se tohoto podvodu účastní, stále plátcovi hrozí riziko, že mu správce daně neuzná nárok na odpočet daně při pořízení vyváženého zboží, popř. nárok na osvobození od daně.

Proto by si měl plátce daně obstarat i další informace jak o svém odběrateli z jiného členského státu, tak o svém dodavateli (dodavatelích) daného zboží. Měl by si především ověřit, zda skutečně vykonávají podnikatelskou činnost, zda jsou solventní, zda jsou sjednané podmínky standardní, apod. Plátce daně nemusí naopak ověřovat, zda má dodavatel dostatečné materiální a lidské zdroje pro zajištění dodávky, zda má veškerá povolení pro výkon činnosti apod. Na druhou stranu i pochybení dodavatele v těchto oblastech může být považováno za další část linie nepřímých důkazů svědčících tomu, že plátce daně měl alespoň vědět, že dodávané zboží je součástí daňového podvodu.

Odhlédneme-li od výše uvedených rizik, jsou sám daňový režim a související povinnosti vcelku jednoduché. Plátce daně dodá zboží svému odběrateli a vznikají mu tři následující povinnosti:

- vystavit daňový doklad
- vykázat osvobozené dodání zboží do jiného členského státu v daňovém přiznání
- vykázat osvobozené dodání zboží do jiného členského státu v Souhrnném hlášení

Plátce daně je povinen vystavit daňový doklad do 15. dne kalendářního měsíce následující po kalendářním měsíci, ve kterém došlo k dodání zboží (k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník)¹⁹⁸. Tento daňový doklad musí obsahovat běžné náležitosti daňového dokladu (s výjimkou sazby daně a výše daně) a zároveň odkaz na § 64 zákona či čl. 138 Směrnice, dle kterých je plnění osvobozeno od daně (zákon ani Směrnice nevymezují zcela přesnou textaci tohoto odkazu, na rozdíl např. od poskytování služeb podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti). Na vystavení daňového dokladu je primárně navázána povinnost vykázat daně

¹⁹⁸ § 28 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty

dodání v daňovém přiznání. Povinnost vykázat osvobozené dodání zboží do jiného členského státu vzniká dnem vystavení daňového dokladu, nejpozději však k 15. dni kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém došlo k dodání zboží¹⁹⁹.

Jelikož cena bude obvykle sjednána v cizí měně, musí být cena přepočtena na české koruny. Pro přepočet na českou měnu musí být použit kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný ke dni vzniku povinnosti vykázat dané osvobozené plnění. Alternativně je možné rovněž použít poslední směnný kurs zveřejněný Evropskou centrální bankou platný ke dni vzniku povinnosti vykázat dané osvobozené plnění²⁰⁰.

Plátce daně vykáže dodání zboží v Souhrnném hlášení pod daňovým identifikačním číslem odběratele, přičemž jestliže plátce v rámci kalendářního měsíce realizoval více dodávek vůči témuž odběrateli, vykáže v Souhrnném hlášení celkovou hodnotu (cenu) zboží dodaného za celý kalendářní měsíc s vyznačením počtu jednotlivých dodávek.

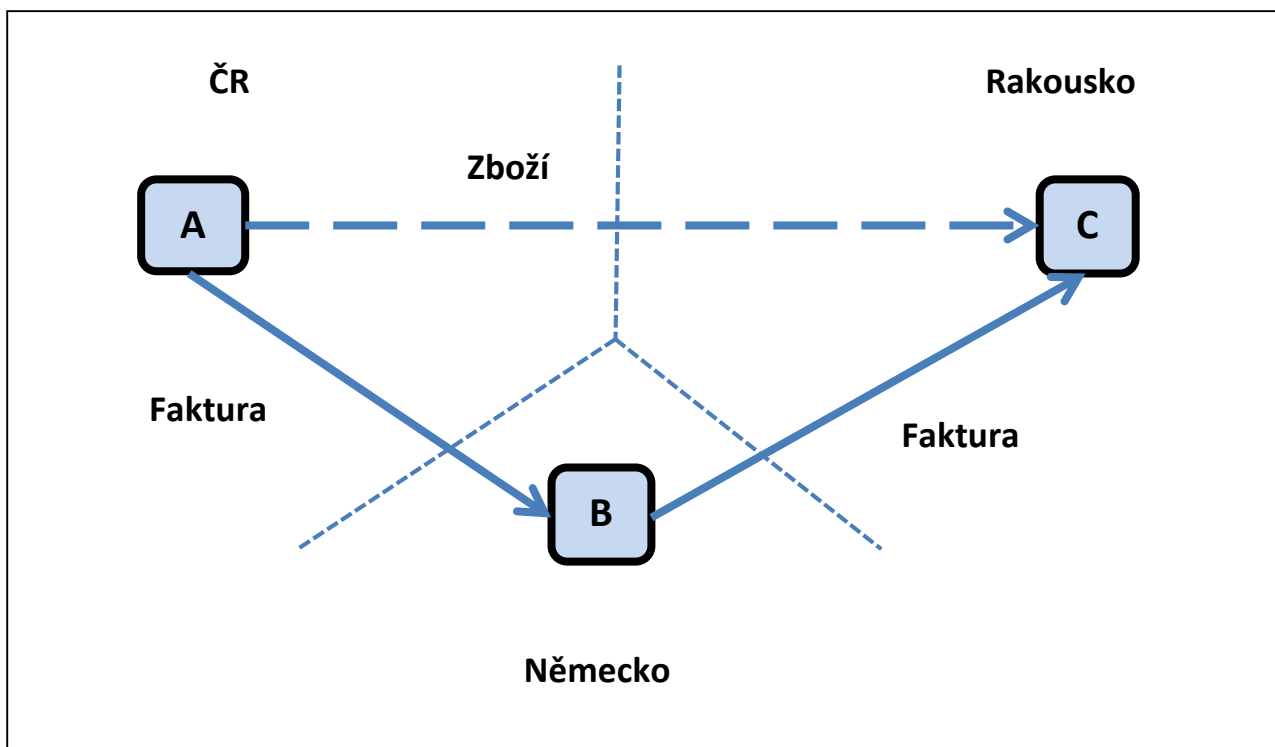
Vzhledem k tomu, že dodání zboží do jiného členského státu představuje tzv. osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně, může si plátce u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s tímto dodáním zboží do jiného členského státu uplatnit plný nárok na odpočet daně (při splnění obecných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet stanovených zákonem).

5.1.2 Dodání zboží v rámci třístranného obchodu mezi subjekty z různých členských států

Plátce daně A prodává zboží německému odběrateli B, který je registrován k DPH v Německu. Německý odběratel B prodává zboží rakouskému finálnímu kupujícímu C, který je registrován k DPH v Rakousku. Daňový režim u jednotlivých zapojených subjektů se bude ve velké míře odvíjet od sjednaných dodacích podmínek. Zboží je dopraveno přímo ze závodu plátce daně A do místa v Rakousku určeného finálním kupujícím C.

¹⁹⁹ § 22 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty

²⁰⁰ § 4 odst. 5 tamtéž



Zdroj: vlastní

- Převahu zajišťuje plátce daně A

Jestliže dodání zboží mezi plátcem daně A a německým odběratelem B bude realizováno na dodacích podmínkách INCOTERMS „DAP“ (Plátce daně A je tedy povinen zajistit přepravu do místa určení. Předpokládáme, že dispoziční právo ke zboží bude na finálního kupujícího C převedeno až v místě určení.), bude se pravděpodobně jednat o třístranný obchod, který bude v Rakousku podléhat zjednodušeným postupům²⁰¹. Nicméně z pohledu české DPH tato možnost nemá žádný vliv na aplikaci české DPH na straně plátce daně A.

Aby plátce daně A mohl osvobodit dodání zboží německému odběrateli B, musí splnit „pouze“ podmínky stanovené v § 64 zákona, tj. (i) musí dodat zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, (ii) zboží musí být v důsledku tohoto dodání fyzicky přepraveno do jiného členského státu a (iii) přepravu musí zajistit plátce daně nebo německý odběratel, resp. jimi zmocnění dopravci. Vzhledem k charakteristice tohoto třístranného obchodu lze předpokládat, že plátce daně A zajistí přepravu a bude mít k dispozici kopie přepravních dokladů, takže poslední dvě podmínky budou splněny. Ve vztahu k první, výše uvedené podmínce musí

²⁰¹ Německému odběrateli by nevznikla povinnost registrace a přiznání daně v Rakousku, daň přizná rakouský finální kupující.

přijmout rozumně očekávatelná opatření, aby si ověřil platnost daňového identifikačního čísla německého odběratele, jeho identitu a solventnost (interní kontrola odběratele).

Daňové povinnosti související s touto transakcí jsou na straně plátce daně A identické jako u příkladu v části 6.1.1 této práce.

– Přepřavu zajišťuje německý odběratel B

Jestliže bude dodání zboží mezi plátcem daně a německým odběratelem realizováno na dodacích podmínkách INCOTERMS „ze závodu“ [Plátce si splní svoji povinnost dodat zboží, jakmile dá zboží k dispozici kupujícímu v objektu prodávajícího, anebo v jiném místě (např. závod, skladiště atd.)], stává se situace z pohledu osvobození od daně komplikovanější, co se týče splnění „přepřavní“ podmínky (určení osoby, která zajistila přepřavu).

Plátce daně A musí být schopen prokázat, že přepřavu zajistil německý odběratel B, pouze v tomto případě lze splnit všechny podmínky stanovené v § 64 zákona a může dodání zboží německému odběrateli B osvobodit od daně. Na tento závěr nemůže mít žádný vliv fakt, že celá transakce naplňuje definici třístranného obchodu a v Rakousku by mohly být použity zjednodušené postupy.

Plátce daně A by tak měl požadovat od německého dodavatele B doložit, že přepřavu zajistil tento odběratel. Vedlo toho by však plátce daně A měl aplikovat obecná pravidla pro řetězové obchody, tj. měl by posoudit, zda fyzická přepřava zboží může být přiřazena k dodání zboží mezi plátcem daně A a německým odběratelem B nebo zda musí být přiřazena k dodání zboží mezi německým odběratelem B a rakouským finálním kupujícím C. Přiřazení přepřavy k dodání zboží mezi plátcem daně A a německým odběratelem B bude podmíněno (vycházejí z ustálené judikatury) jednak „chováním“ německého odběratele B (musí předložit své německé daňové identifikační číslo a deklarovat svůj úmysl dodat zboží do jiného členského státu) a také tím, že právo nakládat se zbožím bude na rakouského finálního kupujícího C převedeno až poté, co zboží opustí území České republiky. To však nelze zjistit pouze z uzavřených dodacích podmínek INCOTERMS, určitým vodítkem mohou být údaje v nákladních listech.

Jestliže je plátce daně A schopen doložit splnění všech podmínek pro osvobození, budou i v tomto případě daňové povinnosti související s touto transakcí na straně plátce identické jako u příkladu v části 6.1.1 této práce.

Vycházejíce z rozsudku Soudního dvora EU ve věci Euro Tyre Holding, lze předpokládat, že dodací podmínka dle § 64 zákona i princip přiřazení přepravy by měly být naplněny i v případě, že by přepravu dle sjednaných dodacích podmínek měl zajistit německý odběratel B, který si však pro splnění této povinnosti „vypůjčí“ dopravní prostředek i s řidičem od rakouského finálního kupujícího C (rakouský finální kupující C vyfakturuje výkon přepravy německému odběrateli B).

– Přepravu zajišťuje finální zákazník

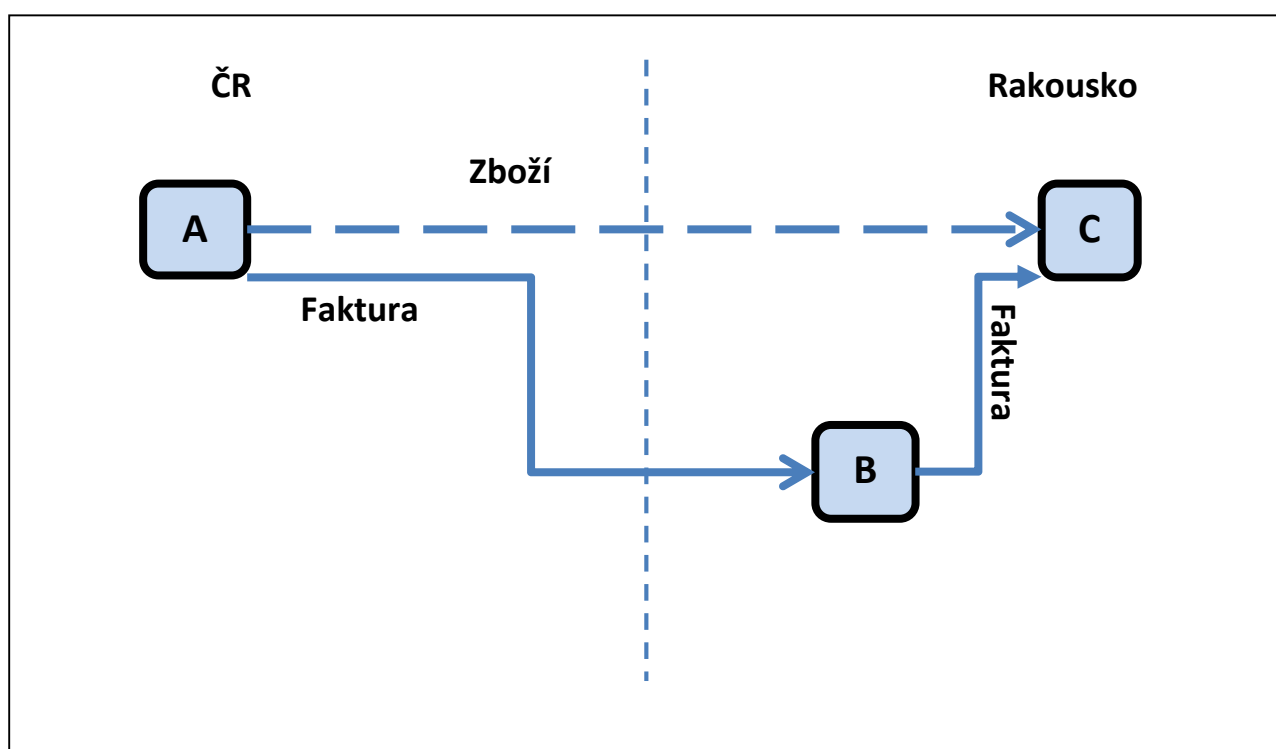
Jestliže by přepravu zajišťoval až finální rakouský kupující C (tj. mezi německým odběratelem B a rakouským finálním kupujícím C by byly sjednány dodací podmínky např. FCA v místě závodu plátce daně A), nebude splněna „přepravní“ podmínka ve smyslu § 64 zákona a dodání zboží mezi plátcem daně A a německým odběratelem B je nutno posoudit jako tuzemské zdanitelné plnění a plátce daně A je povinen fakturovat německému odběrateli B s českou DPH (není ani nutno zkoumat princip přiřazení přepravy ve smyslu judikatury Soudního dvora EU).

Princip přiřazení přepravy však může mít negativní dopad na německého odběratele B. Jestliže přepravu zajistí finální rakouský zákazník C, domnívám se, že k dodání zboží mezi plátcem daně A a odběratelem B, a taktéž k dodání zboží mezi odběratelem B a finálním kupujícím C dojde ve stejný okamžik, a to v okamžiku naložení zboží na dopravní prostředek dopravce finálního kupujícího C (tj. na území České republiky). A proto bude nutno tuto přepravu přiřadit až k dodání zboží mezi německým odběratelem B a tímto rakouským finálním zákazníkem C, což vede automaticky k závěru, že předcházející dodání zboží mezi plátcem daně A a německým odběratelem B představuje dodání zboží na území České republiky, které není spojeno s přepravou, tj. zboží v důsledku svého dodání neopustilo území České republiky. To však má za následek, že přeprava spojená s dodáním zboží mezi německým odběratelem B a rakouským finálním zákazníkem C je zahájena taktéž v České republice.

To ale znamená, že dodání zboží mezi německým odběratelem B a rakouským konečným zákazníkem C má místo plnění v České republice a německému odběrateli B vzniká v České

republiky povinnost se zaregistrovat k DPH, i když toto dodání může splnit podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona²⁰². Německý odběratel B by se tedy měl zaregistrovat k DPH v České republice a již toto první dodání pro rakouského finálního zákazníka C by měl vykázat v českém daňovém přiznání. V tomto DPH přiznání si může i uplatnit nárok na odpočet daně, kterou mu vyfakturoval plátce daně A (jestliže včas obdrží od plátce daně daňový doklad²⁰³).

5.1.3 Dodání zboží v rámci třístranného obchodu se zapojením subjektů pouze ze dvou členských států



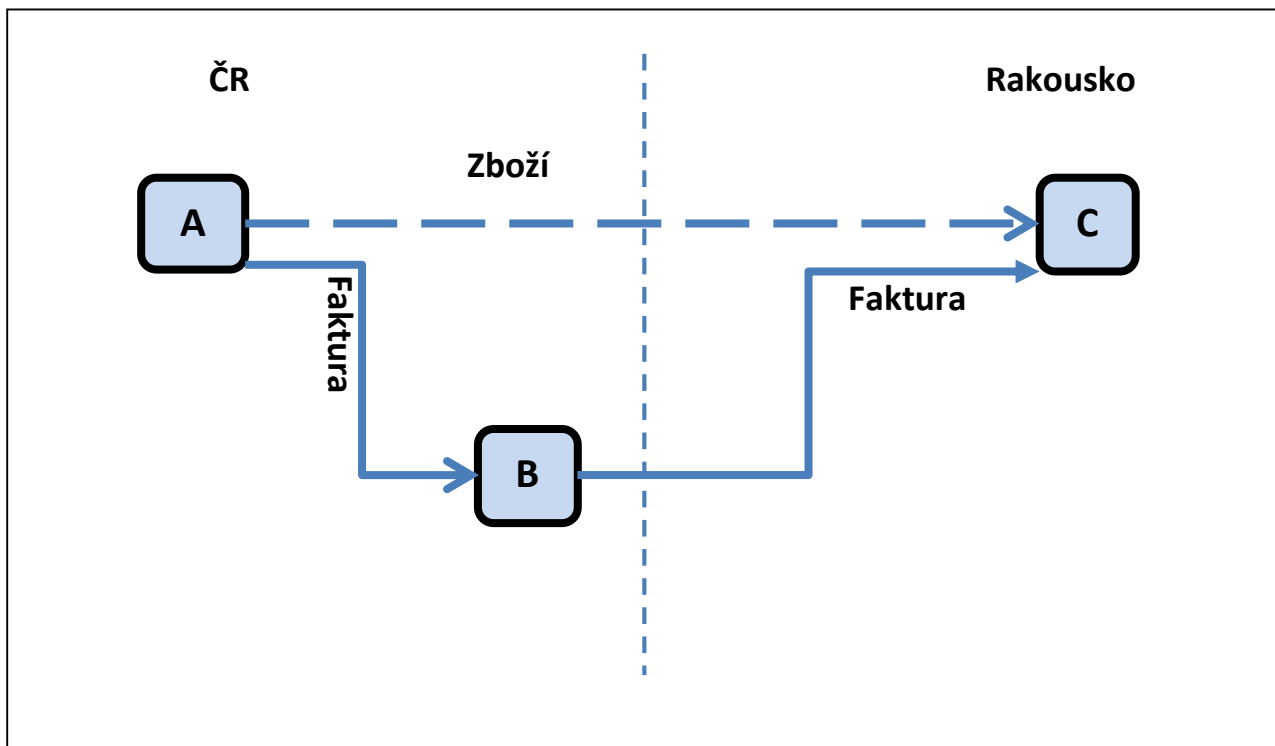
Zdroj: vlastní

Jestliže se třístranného obchodu sice zúčastní tři subjekty, ale dva z nich jsou usazeny (jsou registrovány k dani) ve stejném členském státě, nemohou být v členském státě finálního zákazníka využity zjednodušené postupy pro třístranný obchod. Tento fakt však opět nemá žádný vliv na postup plátce daně. Ten musí nejdříve ověřit, zda jsou splněny podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona.

²⁰² V souladu s § 6c odst. 3 zákona je osoba povinná k dani, která nemá sídlo na území České republiky a je registrována k DPH v jiném členském státě a která uskuteční osvobozené dodání zboží do jiného členského státu, plátcem daně ode dne dodání tohoto zboží.

²⁰³ V souladu s § 73 odst. 2 zákona je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet nejdříve za zdaňovací období, ve kterém, mimo jiné, obdržel daňový doklad.

Jestliže by byli v jiném členském státě registrováni první odběratel a finální zákazník, z pohledu aplikace české DPH se plátce daně bude řídit úplně stejnými pravidly jako v modelovém příkladu uvedeném v části 5.1.2. této práce a i pro německého odběratele B hrozí stejná rizika jako v tomto příkladu.



Zdroj: vlastní

Jestliže by byli v jednom členském státě (v České republice) usazení plátce daně A a první odběratel B, je pro stanovení daňového režimu nutno nejdříve ověřit, zda první odběratel B je registrován k DPH ještě v jiném členském státě a v případě kladné odpovědi, zda pro účely tohoto obchodu použil daňové identifikační číslo vydané jiným členským státem či nikoliv.

Jestliže první odběratel je registrován k DPH ještě v jiném členském státě a předložil plátcí daně své daňové identifikační číslo, které mu bylo přiděleno v jiném členském státě, z pohledu aplikace české DPH se plátce daně bude řídit úplně stejnými pravidly jako v modelovém příkladu uvedeném v části 5.1.2. této práce.

Jestliže první odběratel B není registrován k DPH v jiném členském státě nebo nepředložil plátcí daně A své daňové identifikační číslo, které mu bylo přiděleno v jiném členském státě, nebude splněna podmínka, že zboží bude dodáno osobě registrované k dani v jiném členském

státě a plátce daně A musí (aniž by zkoumal zbývající podmínky pro uplatnění osvobození) prvnímu odběrateli B fakturovat s českou DPH.

Jestliže by přepravu zajistil plátce daně A, je nutno za běžných podmínek z principu přiřazení dopravy zároveň dovodit, že přeprava by měla být přiřazena k dodání zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B, takže dodání zboží mezi prvním odběratelem B a německým finálním zákazníkem C je nutno považovat za dodání bez přepravy, které se uskutečnilo až poté, co bylo ukončeno předcházející dodání s přepravou, tj. na území Německa. První odběratel B by tak realizoval v Německu jak pořízení zboží z jiného členského státu, tak i následné lokální dodání zboží bez přepravy s místem plnění v Německu²⁰⁴. Vznikla by mu tak povinnost registrace k DPH v Německu, a to minimálně z důvodu pořízení zboží z jiného členského státu a musel by si ověřit, zda mu vznikla povinnost přiznat daň i z titulu tohoto lokálního dodání zboží nebo zda lze na toto dodání uplatnit režim přenesení daňové povinnosti²⁰⁵.

Z členských států sousedících s Českou republikou se režim přenesení daňové povinnosti na příjemce u dodání zboží (bez ohledu na charakter zboží) uskutečněného osobou neusazenou v tomto členském státě aplikuje pouze v Polsku. Z dalších zemí se pak využívá např. v Belgii, Španělsku a Finsku²⁰⁶.

Výše uvedené komplikace na straně prvního odběratele by nemusely vzniknout v případě, že by přepravu zajistil tento první odběratel B nebo finální zákazník C. V tomto případě se z pohledu aplikace české DPH bude první odběratel řídit úplně stejnými pravidly jako v modelovém příkladu uvedeném v části 5.1.1. této práce.

5.1.4 Dodání zboží v rámci třístranného obchodu konečnému zákazníkovi usazenému mimo EU

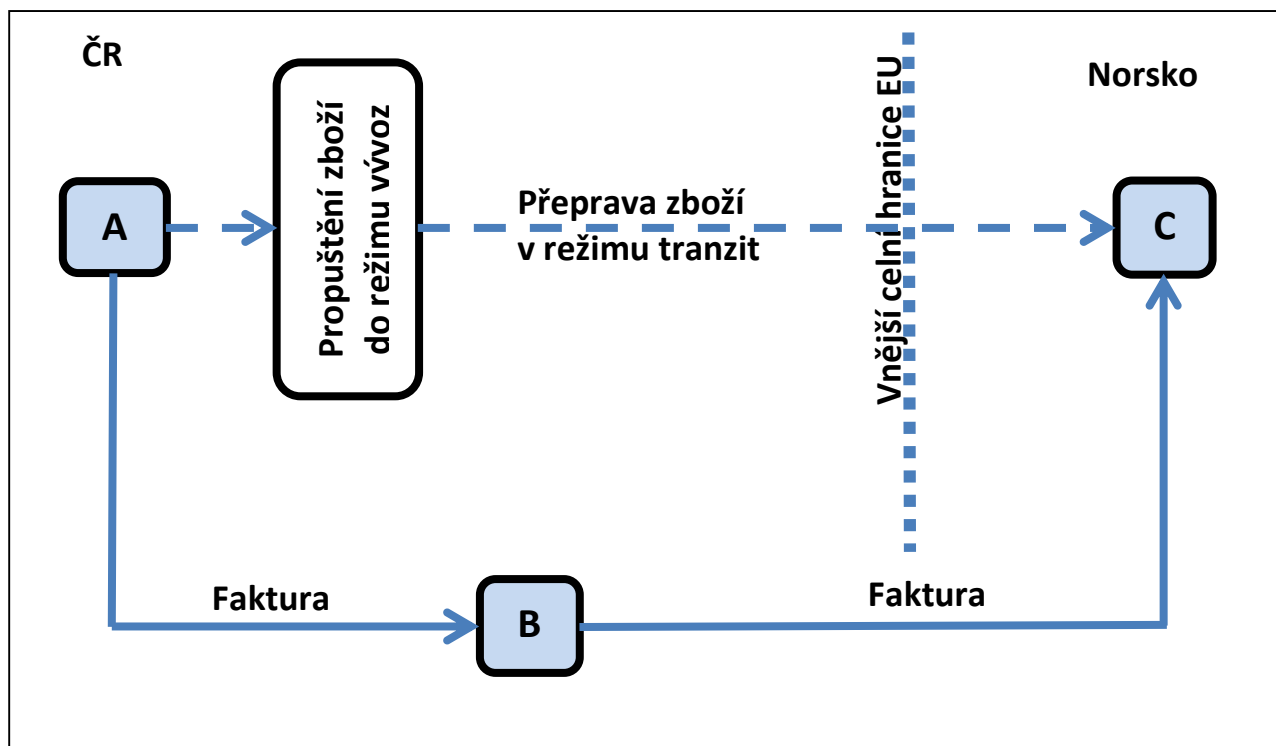
Odlišné dopady by mohla mít daná situace, kdyby finální zákazník C byl osobou usazenou mimo území EU a zboží by z České republiky bylo přepraveno přímo do státu finálního

²⁰⁴ § 3 odst. 7 Umsatzsteuergesetz 2005, dostupný na webových stránkách Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz http://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/index.html

²⁰⁵ Dle čl. 194 Směrnice mohou členské státy přenést povinnost přiznat daň na příjemce, jestliže je zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněno osobou povinnou k dani, která není v tomto členském státě.

²⁰⁶ EU VAT Compass 2015/2016, IBFD 2015, ISBN 978-90-8722-323-6, str. 694-695

zákazníka C mimo EU. V tomto případě je nutno ještě posoudit, zda a za jakých podmínek by se mohlo jednat o osvobozené dodání zboží v souvislosti s jeho vývozem mimo EU ve smyslu § 66 zákona.



Zdroj: vlastní

Dodání zboží v souvislosti s jeho vývozem je osvobozeno od daně, jestliže:

- zboží je propouštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území EU
- zboží opustí území EU
- plátce prokáže dodání zboží na území třetí země daňovým dokladem, kterým je rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží
- zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím nebo kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo ani místo pobytu, ani provozovnu, resp. jimi zmocněnou osobou

Jestliže vyjdeme z předpokladu, že první tři podmínky jsou splněny, zbývá posoudit poslední, „přepravní“ podmínku, která je obdobná jako u osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu, jen s tím doplněním že kupující není usazen v České republice.

Plátce daně A by tak mohl uplatnit na dodání zboží prvnímu odběrateli B, který je rovněž usazen a registrován k DPH v České republice, osvobození dle § 66 zákona pouze v případě, že by přepravu zboží do místa určení mimo EU zajišťoval sám tento plátce daně. První odběratel B nemůže přepravu zajišťovat, jelikož je usazen v České republice a nebyla by tak splněna přepravní podmínka.

Jestliže by tedy přepravu zajistil plátce daně A, zboží by opustilo území EU a plátce daně A by měl k dispozici daňový doklad (ohledně podoby daňového dokladu při vývozu zboží viz níže na straně 139) mohl by dodání zboží prvnímu odběrateli B osvobodit od daně v souvislosti s vývozem zboží z EU, i když první odběratel B je usazen a registrován k DPH v České republice.

Dodání mezi prvním odběratelem B a finálním zákazníkem C by představovalo dodání zboží bez přepravy s místem plnění mimo EU ve státě finálního zákazníka C. Pro účely české DPH by první odběratel B musel toto dodání zboží vykázat na ř. 26 svého DPH přiznání²⁰⁷.

Kdyby přepravu zajišťoval první odběratel B, bylo by vhodné upravit dodací podmínky tak, aby tento první odběratel B zajišťoval i celní formality spojené s vývozem. Dodání zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B by mohlo být považováno za dodání zboží bez přepravy s místem plnění v tuzemsku předcházející dodání zboží s přepravou mezi prvním odběratelem B a finálním zákazníkem C.

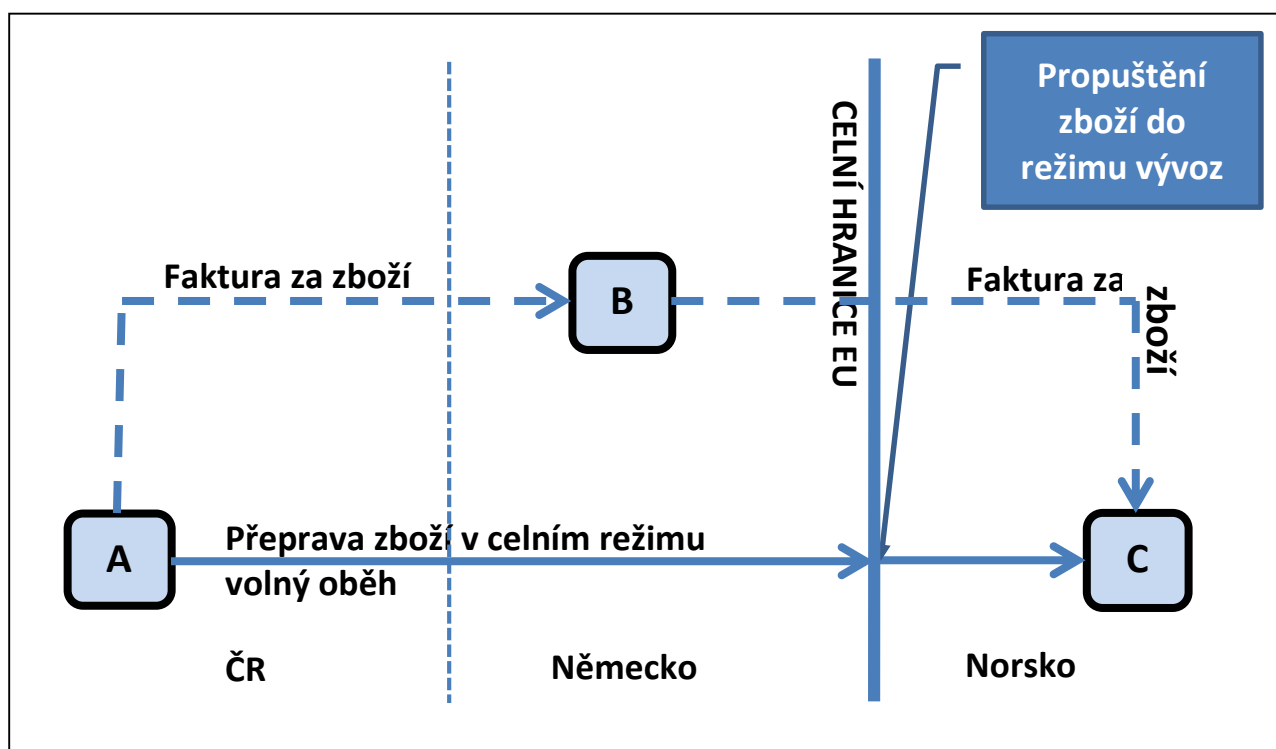
Plátce daně A by tedy fakturoval prvnímu odběrateli B tuzemské zdanitelné plnění včetně české DPH a první odběratel B by při splnění všech výše uvedených podmínek mohl považovat dodání zboží finálnímu zákazníkovi C za osvobozené plnění v souvislosti s vývozem zboží mimo EU dle § 66 zákona.

²⁰⁷ V souladu s Pokyny k vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty se na ř. 26 DPH přiznání vykazují údaje o hodnotě veškerých ostatních plnění s nárokem na odpočet daně, která se neuvádí v předchozích řádcích přiznání, ani v řádku 30 (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou), např. právě dodání zboží s místem plnění mimo tuzemsko, dostupné na http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5412_15.pdf?201604100747

5.1.5 Dodání zboží odběrateli z jiného členského státu za účelem jeho dalšího vývozu do státu mimo EU

Plátce daně A dodává (prodává) zboží odběrateli B z jiného členského státu, ale zboží je určeno pro zákazníka odběratele C (finální odběratel). Zboží je tak z České republiky přepraveno přímo do státu mimo EU. Daňový režim bude záviset nejenom na sjednaných dodacích podmínkách, ale i na způsobu, jakým budou zajištěny celní formality spojené s vývozem zboží z EU.

- Zboží je dodáno v celním režimu volný oběh do Německa, kde je propuštěno do celního režimu vývoz



Zdroj: vlastní

Opět se jedná o řetězový obchod, na který samozřejmě není možné uplatnit zjednodušené postupy pro třístranný obchod, ale je nutno aplikovat princip přiřazení přepravy k jednomu dodání zboží a zároveň zohlednit i použité celní režimy.

Přeprava zboží je zahájena v České republice a tak dodání zboží mezi plátcem daně A a odběratelem B má místo plnění v České republice. Jestliže budou sjednány dodací podmínky, jako jsou např. DAP, má plátce daně A povinnost zajistit jak proclení zboží na vývoz z EU, tak samotnou přepravu do místa určení v Norsku.

Za dané situace by přeprava zboží měla být přiřazena k dodání mezi plátcem daně A a německým odběratelem B, a dodání zboží mezi německým odběratelem B a finálním odběratelem C bude považováno za dodání zboží bez přepravy uskutečněné až poté, co byla ukončena přeprava zajišťovaná plátcem daně, tj. v Norsku.

Plátce daně A tak přepravuje zboží v celním režimu volný oběh do Německa s cílem jeho vývozu do Norska. Za předpokladu, že přeprava nebude přerušena, dojde pro účely DPH v důsledku dodání zboží německému odběrateli B k vývozu zboží z EU²⁰⁸. Plátce daně A tak dodání zboží německému odběrateli B může osvobodit od české DPH, ale nikoliv jako osvobozené dodání zboží do jiného členského státu (přestože je zboží přepravováno do Německa v celním režimu volný oběh), ale jako osvobozené dodání zboží při jeho vývozu z EU. To samozřejmě pouze za podmínky, že jsou splněny výše uvedené podmínky § 66 zákona, tj:

- zboží musí opustit v důsledku dodání území EU s využitím jednoho z výše uvedených režimů
- zboží je odesláno do třetí země plátcem daně nebo kupujícím (odběratelem), který nemá v České republice sídlo, místo pobytu ani provozovnu, resp. jimi zmocněnými přepravci
- plátce daně je povinen doložit výstup zboží z EU daňovým dokladem.

V tomto případě by měly být všechny tyto podmínky splněny a plátce daně A tak může dodání německému odběrateli B osvobodit od daně (pouze však musí toto dodání vykázat na řádku 22 svého přiznání k dani z přidané hodnoty, určeného pro vývoz zboží). Daňovým dokladem je rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z třetí země.

Co se týče možností, že by přepravu zajišťoval německý odběratel B nebo finální odběratel C, ty za podmínek, že by celní formality spojené s vývozem měl zajistit plátce daně A, zřejmě nepřípadají do úvahy, jelikož by bylo pro plátce daně A v takovém případě značně obtížné a nepraktické zajišťovat celní formality spojené s vývozem zboží až v Německu a zřejmě by je

²⁰⁸ Vývozem se v souladu s § 66 odst. 1 zákona rozumí, mimo jiné, „výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství“.

zajistil již na území České republiky (kdyby byl povinen je v souladu s dodacími podmínkami zajistit).

Jestliže by měl zajistit celní formality s vývozem německý odběratel B, lze očekávat, že dodací podmínky mezi plátcem daně A a německým odběratelem B budou sjednány na úrovni podmínek „ze závodu“ (Ex-work), tj. že německý odběratel B zajistí přepravu zboží ve volném oběhu z České republiky do Německa, v Německu propustí zboží do celního režimu vývoz a přeprava zboží bude pokračovat dále až k norskému odběrateli C.

Obdobným případem se zabýval Koordinační výbor Generálního finančního ředitelství s Komorou daňových poradců ČR v příspěvku „365/04.04.12 Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty“²⁰⁹. Hlavním předmětem diskusí byl právě fakt, že na rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do státu mimo EU vydaném německým celními orgány bude uveden německý odběratel B. Od toho se odvíjí otázka, kdo je osobou, která uskutečnila pro účely DPH osvobozený vývoz zboží do státu mimo EU, a zda nehrozí riziko, že by toto osvobozené plnění vykazaly zároveň dva subjekty.

Riziko, že by osvobozené plnění vykázal jak plátcem daně A, tak německý odběratel B, by nemělo hrozit v případě správného uplatnění relevantních pravidel a především principu přiřazení přepravy jednomu dodání zboží, který je nutno v obecné rovině aplikovat na jakýkoli řetězový obchod. A pokud německý odběratel B objedná zboží za použití svého německého identifikačního čísla, deklaruje plátcem daně A svůj záměr dopravit zboží do třetí země a zaváže se poskytnout plátcem daně A důkazy o takové přepravě do třetí země, které plátcem daně A následně skutečně poskytne, je nutné z těchto konkrétních okolností dojít k závěru, že se přeprava zboží přiřazuje právě dodání zboží mezi plátcem daně A a německým odběratelem B. To by neplatilo tehdy, pokud by právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo z německého odběratele B na finálního zákazníka C ještě na území EU.

Proto lze v daném případě konstatovat, že jedinou osobou, která může uplatnit osvobození v souvislosti s vývozem zboží mimo EU, je plátcem daně A, jelikož německý odběratel B uskuteční dodání zboží bez přepravy s místem plnění v Norsku.

²⁰⁹ Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 365/04.04.12 - Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty, předkladatelé: Ing. Zuzana Martínková, Ing. Stanislav Kryl, ze dne 2. května 2012

Co se týče otázky, zda plátce daně A může uplatnit osvobození dle § 66 zákona, když je na rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země uveden německý odběratel B, Generální finanční ředitelství odsouhlasilo, že při splnění ostatních podmínek uvedených v § 66 zákona může plátce daně osvobodit dodání zboží při jeho vývozu mimo EU i v případě, že plátce nebude uveden na rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země jako vývozce²¹⁰.

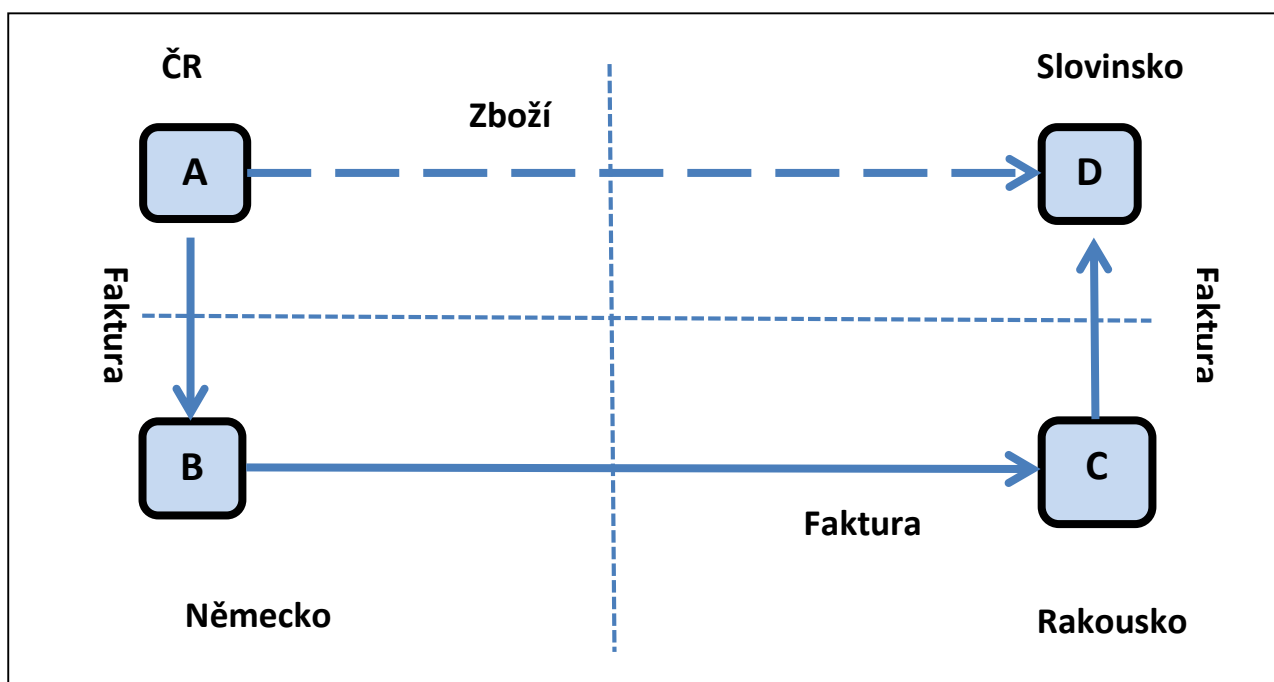
Směrnice totiž neobsahuje žádný požadavek, aby daňovým dokladem při vývozu zboží z EU bylo rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží. V souladu s čl. 131 Směrnice sice mohou členské státy stanovit podmínky k zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, ale tyto podmínky nesmí být takového charakteru, aby vyloučily možnost osvobození od daně. Tato situace by měla být napravena vládním návrhem zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona (sněmovní tisk 717), který by měl nabýt účinnosti pravděpodobně v průběhu června 2016. Jestliže bude vládní návrh schválen v současné podobě, bude za daňový doklad při vývozu zboží nově považována faktura obsahující náležitosti daňového dokladu. Rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země se bude nově pokládat „pouze“ za důkazní prostředek, že zboží opustilo území EU.

Plátce daně A tak při splnění podmínek v § 66 zákona vykáže dodání zboží německému odběrateli B jaké osvobozené dodání zboží při jeho vývozu do státu mimo EU, a to k okamžiku, kdy zboží fyzicky opustí území EU. Obdobně by plátce daně A postupoval i v případech, kdy by zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz již na území České republiky.

²¹⁰ Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 365/04.04.12 - Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty, předkladatelé: Ing. Zuzana Martínková, Ing. Stanislav Kryl, ze dne 2. května 2012, str. 21 - „Lze se ztotožnit i s tvrzením, že na JSD nemusí být jako vývozce uveden první český dodavatel. Uvedené koresponduje i s ust. § 66 odst.2 písm. b) ZDPH, pokud český dodavatel prokáže, že dodal zboží, které kupující z JČS neusazený v tuzemsku odeslal z tuzemska do třetí země a bude mít potvrzen výstup právě tohoto zboží z území ES. Vývoz je tedy osvobozeným vývozem, je-li zároveň spojený s dodáním zboží dle § 13 ZDPH a je-li jako vývozce na JSD uveden v kolonce 2 prodávající, případně je v kolonce 2 uveden kupující, který vývoz zajišťuje. Uvedené koresponduje s § 66 odst. 2 písm. a) a písm.b) ZDPH (čl. 146 odst.1 písm. a) a písm. b) směrnice 2006/112/ES) . JSD je zejména důkazem o výstupu zboží z ES, jako jednou z podmínek osvobození od daně při vývozu zboží. Samotný výstup zboží z ES, který není spojený s dodáním zboží nelze považovat za osvobozený dle § 66 ZDPH a neuvádí se v DAP“.

5.1.6 Dodání zboží v rámci řetězového obchodu, jehož se účastní více než 3 subjekty

Jestliže se řetězového obchodu účastní více než 3 subjekty, nelze již celý obchodní řetězec pokrýt zjednodušenými postupy pro třístranný obchod a daňové dopady musí být u každého řetězce posouzeny individuálně. Obvykle musí být řetězec rozdělen na dvě a více částí s cílem alespoň částečného využití zjednodušených pravidel pro třístranný obchod, aby se minimalizoval počet členů řetězce, kteří se musí v souvislosti s transakcí registrovat k DPH v nějakém dalším členském státě.



Zdroj: vlastní

Plátce daně A prodává zboží německé společnosti B, německá společnost (první odběratel) prodává zboží rakouské společnosti C (druhý odběratel) a ta ho prodává slovinské společnosti D (finální zákazník). Zboží je přepraveno plátcem daně A přímo z České republiky do Slovinska.

Vzhledem k tomu, že zjednodušené postupy pro třístranný obchod nelze využít (druhý odběratel C není registrován k DPH ve Slovinsku a nemůže na něho být přenesena povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu namísto prvního odběratele B), vzniká prvnímu odběrateli B povinnost registrace k DPH ve Slovinsku. Vzhledem k tomu, že přeprava bude pravděpodobně přiřazena k dodání zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B, bude dodání zboží mezi prvním odběratelem B a druhým odběratelem C

považováno za lokální zdanitelné plnění ve Slovinsku a první odběratel B bude muset toto dodání fakturovat se slovinskou DPH. Stejně tak dodání mezi druhým odběratelem C a finálním zákazníkem C bude považováno za lokální zdanitelné plnění ve Slovinsku a i druhý odběratel C se tak bude muset zaregistrovat k DPH ve Slovinsku a fakturovat se slovinskou DPH finálnímu zákazníkovi. Stejná povinnost by postihla i všechny další články řetězce, jestliže by se transakce účastnilo ještě více subjektů.

V našem případě se museli dva účastníci transakce zaregistrovat k DPH v členském státě finálního zákazníka. Povinnosti registrace lze částečně zabránit tak, že se celá transakce pro účely DPH rozdělí na dvě transakce, obvykle to probíhá tak, že buďto se první dodání v řetězci překlasifikuje na lokální plnění nebo naopak až to poslední.

K tomu je však nutné, aby se buďto první odběratel B zaregistroval k DPH v České republice nebo druhý odběratel C ve Slovinsku. Vliv na volbu členského státu má samozřejmě více faktorů, počínaje očekávanými náklady na registraci a podávání daňových přiznání, přes tržní sílu jednotlivých účastníků až po sjednané dodací podmínky.

Jestliže by se první odběratel B zaregistroval k DPH v České republice, bylo by dodání mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B považováno za standardní tuzemské zdanitelné plnění, tj. plátce daně A by fakturoval prvnímu odběrateli B včetně české DPH, první odběratel B by si nárok na odpočet uplatnil prostřednictvím svého českého daňového přiznání.

Tím dojde k odtržení plátce daně A z tohoto řetězového obchodu a vzniká třístranný obchod mezi prvním odběratelem B, druhým odběratelem C a finálním zákazníkem D, který by již mohl splnit podmínky pro zjednodušené postupy, tj. první odběratel B bude pod svým českým daňovým identifikačním číslem realizovat osvobozené dodání zboží do jiného členského státu a vykáže ho v českém daňovém přiznání (samozřejmě pouze v případě, že jsou podmínky uvedené v § 64 zákona). Druhý odběratel C bude osvobozen od povinnosti přiznat daň z titulu pořízení zboží ve Slovinsku a daň přizná až slovinský finální zákazník D v režimu přenesení daňové povinnosti.

Nelze však opominout princip přiřazení přepravy k jednomu dodání zboží. Jestliže by přepravu zajistil (jak je uvedeno v popisu příkladu) plátce daně A, musela by být přeprava přisouzena dodání zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B, to by mělo za následek, že dodání

mezi prvním odběratelem B a druhým odběratelem C a následně mezi druhým odběratelem C a finálním zákazníkem D by bylo nutno klasifikovat jako dodání bez přepravy uskutečněná na území Slovinska, což by znamenalo povinnou registraci jak pro prvního odběratele B, tak pravděpodobně i pro druhého odběratele C ve Slovinsku.

Pro to, aby výše popsany koncept založený na registraci prvního odběratele B v České republice fungoval, bylo by nutné změnit dodací podmínky tak, aby přepravu zajišťoval první odběratel B nebo druhý odběratel C (nikoliv finální zákazník D). Pak by první odběratel B mohl splnit podmínky pro osvobození od daně v České republice a mezi prvním odběratelem B, druhým odběratelem C a finálním zákazníkem D mohly být použity zjednodušené postupy pro třístranný obchod a daň by ve Slovinsku přiznal finální zákazník D.

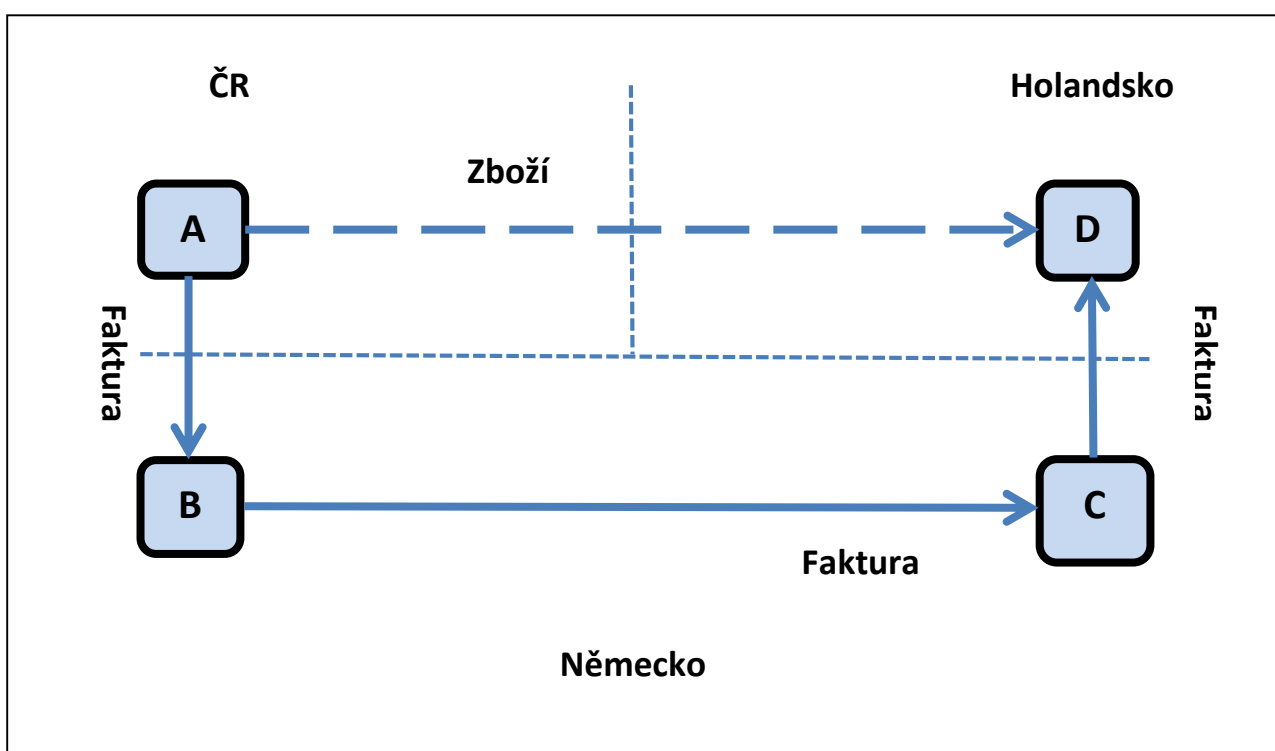
Kdyby nebylo možné dodací podmínky změnit a přepravu by zajišťoval plátce daně A, je možným řešením naopak registrace druhého odběratele C ve Slovinsku. Tak by vznikly podmínky pro zjednodušené postupy pro třístranný obchod mezi plátcem daně A, prvním odběratelem B a druhým odběratelem C. Plátce daně A by mohl při splnění zbývajících podmínek v § 64 zákona uplatnit osvobození od daně a daň by přiznal ve Slovinsku druhý odběratel C (pro účely třístranného obchodu by byl finálním kupujícím). Následně by druhý odběratel C uskutečnil lokální dodání zboží, které bude pro účely DPH považováno za dodání bez přepravy s místem plnění ve Slovinsku, takže druhý odběratel C pravděpodobně bude povinen fakturovat toto dodání se slovinskou DPH.

Kdyby přepravu zajišťoval vlastním jménem a na vlastní účet finální zákazník D, ani plátce daně A a ani první odběratel B by nesplnili přepravní podmínku, což by mělo za následek, že rozdělení celého řetězce na dvě části (jeden dvoustranný obchod a jeden třístranný obchod) není v tomto případě možné a je nutno postupovat podle obecných pravidel. To znamená, že je nutno přepravu přiřadit k jednomu dodání zboží a zbývajících dvě dodání zboží je nutno klasifikovat jako dodání zboží bez přepravy. Jestliže přepravu zajišťuje finální kupující D vlastním jménem a na vlastní účet, bude přeprava přiřazena k dodání mezi druhým dodavatelem C a finálním kupujícím D. Zbývajících dodání zboží (v tomto případě dodání zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B, a následně mezi prvním odběratelem B a druhým odběratelem C) budou považována za dodání zboží bez přepravy, která se uskutečnila před zahájením přepravy v rámci dodání zboží mezi druhým odběratelem C a finálním zákazníkem D, tj. v České republice.

Plátce daně A bude fakturovat s českou DPH, první odběratel B bude povinen se zaregistrovat k DPH, protože uskutečňuje dodání zboží s místem plnění v České republice, a bude fakturovat s českou DPH. A taktéž druhý dodavatel C se bude muset zaregistrovat, jelikož uskuteční osvobozené dodání zboží do jiného členského státu.

Jestliže bude schválena novela zákona (sněmovní tisk 717 – vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona) a bude-li schválena novela v § 108 odst. 1 zákona²¹¹, bylo by možné, aby se zaregistroval v České republice pouze druhý odběratel C, na kterého by se přenesla povinnost přiznat daň související s dodáním zboží prvním odběratelem B.

Obdobně by se postupovalo i v následujícím příkladu, kdy se řetězového obchodu účastní opět čtyři osoby, přičemž dvě z nich jsou usazeny v jednom členském státě.



Zdroj: vlastní

²¹¹ Navrhuje se do § 108 odst. 1 zákona vložit nové písmeno d), dle kterého se při dodání zboží osobou neusazenou v tuzemsku, která zde není ani registrována k DPH, plátcí daně, uplatní režim přenesení daňové povinnosti na příjemce

Plátce daně A prodává zboží německé společnosti B, německá společnost B (první odběratel) prodává zboží další německé společnosti C (druhý odběratel) a ta ho prodává holandské společnosti D (finální zákazník). Zboží je přepraveno plátcem daně A přímo z České republiky do Holandska.

Dodání mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B je spojeno s přepravou, takže plátce daně A při splnění podmínek uvedených v § 64 zákona může uplatnit osvobození od daně. Komplikace nastanou mezi dvěma německými odběrateli B a C, jelikož dodání mezi prvním odběratelem B a druhým odběratelem C bude již představovat dodání zboží bez přepravy, které se uskuteční až poté, kdy je ukončena přeprava mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B, tj. v Nizozemí. První odběratel B se tak bude muset zaregistrovat k DPH v Nizozemí hned ze dvou důvodů, jednak proto, že uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu (členský stát, kde byla ukončena přeprava) a jednak kvůli následnému lokálnímu dodání zboží druhému odběrateli C.

Taktéž dodání zboží mezi druhým odběratelem C a finálním kupujícím D bude představovat dodání zboží bez přepravy s místem plnění v Nizozemí. Nicméně, Nizozemí v souladu s čl. 194 Směrnice zavedlo režim přenesení daňové povinnosti i na dodání veškerého zboží, jestliže je zboží dodávanou osobou neusazenou v Nizozemí²¹². To tedy znamená, že druhý odběratel C nemá povinnost se zaregistrovat k DPH v Nizozemí a holandskou daň z dodání zboží mezi druhým odběratelem C a finálním zákazníkem D přizná finální zákazník D.

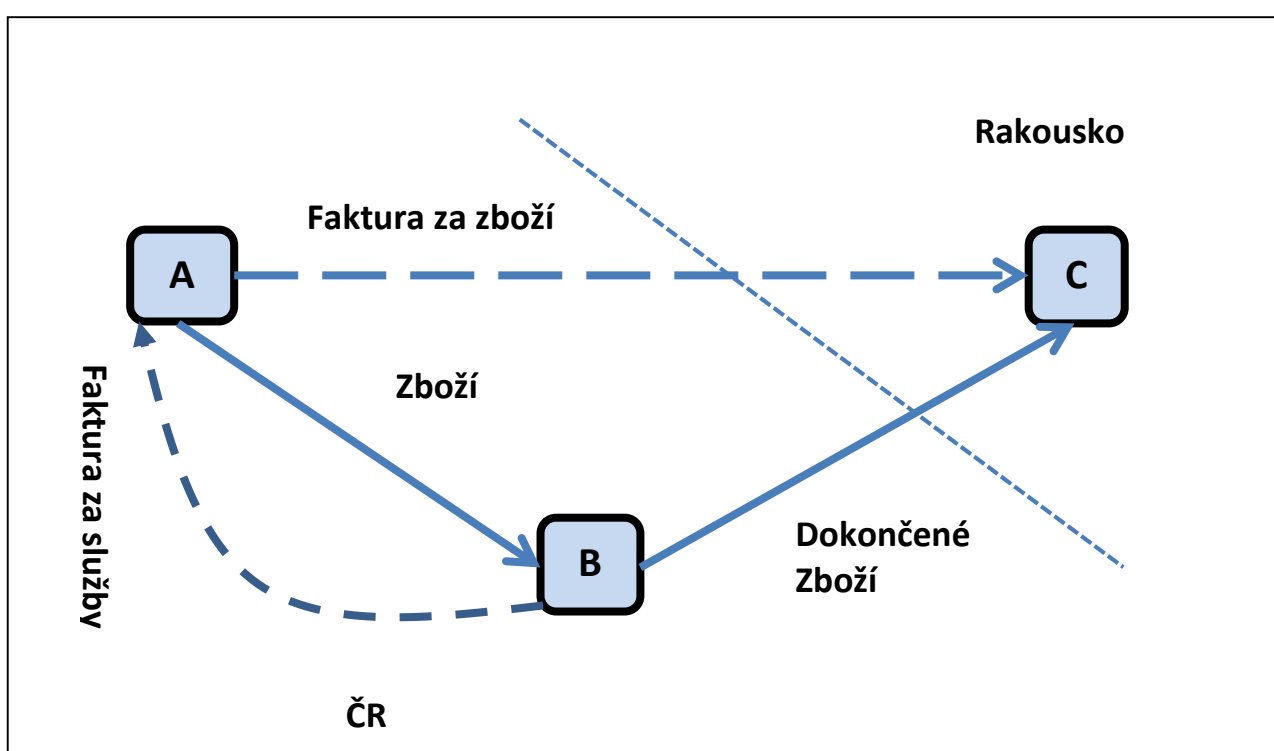
Daň, kterou druhý odběratel C uhradil prvnímu odběrateli B, bude moci druhý odběratel C získat zpět postupem stanoveným směrnicí 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě²¹³.

²¹² Peter Hughes, EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions, International VAT Monitor, IBFD, July/August 2012, ISSN 0925-0932/ © 2012 IBFD, Number 4, str. 233

²¹³ V souladu s danou směrnicí by každý členský stát měl vrátit osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně DPH účtovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba povinná k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu, jestliže jsou splněny podmínky stanovené touto směrnicí

5.1.7 Dodání zboží do jiného členského státu s úpravou na cestě

Plátce daně A dodává zboží odběrateli C v Rakousku. Zboží je odesláno ze závodu plátce daně A, ale není přepraveno přímo k odběrateli C, ale k dalšímu externímu dodavateli B, který na zboží musí ještě provést dokončovací práce. Poté, co jsou dokončovací práce provedeny, je hotový výrobek odeslán odběrateli C do Rakouska. Dokončovací práce jsou fakturovány externím dodavatelem B plátcí daně A jako služba, smluvní vztah na dodání zboží je uzavřen mezi plátcem daně A a rakouským odběratelem C.



Zdroj: vlastní

Jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-446/13, Fonderie 2A, dodání mezi plátcem daně A a rakouským odběratelem C je považováno za dodání zboží s přepravou, tj. místo plnění ve vztahu k dodávanému zboží se z pohledu plátce daně A nachází tam, kde je zahájeno odeslání či přeprava. A jak konstatoval Soudní dvůr EU, pro tyto účely je relevantní přepravou až přeprava hotového výrobku v podobě, která má být na základě uzavřeného smluvního vztahu dodána odběrateli. Proto se bude místo plnění nacházet tam, kde externí dodavatel B provádí dokončovací práce a odkud bude odesláno hotové zboží.

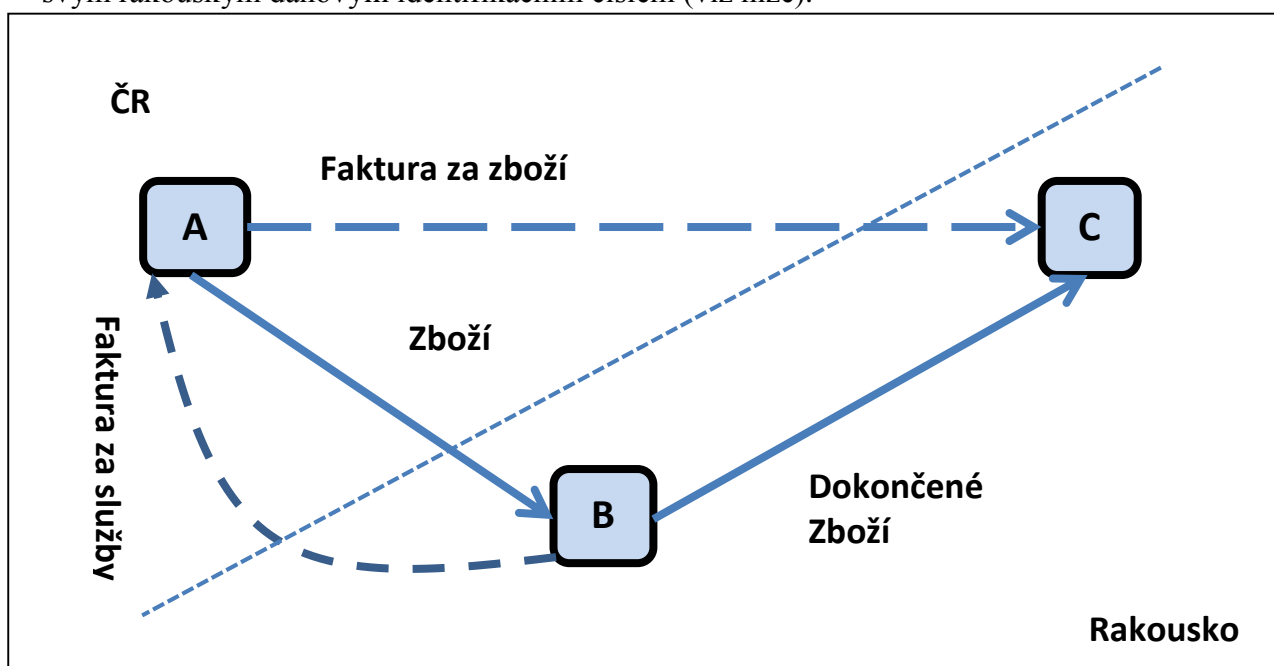
Vzhledem k výše uvedenému bude daňový režim zcela závislý na tom, zda se externí dodavatel B bude nacházet v České republice, v členském státě odběratele C nebo dokonce v jiném členském státě.

Nejméně ovlivní daňový režim dodání zboží externí dodavatel B usazený v České republice. Přeprava zboží pro účely provedení dokončovacích prací v rámci České republiky (bez převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) není předmětem daně. Následné dodání hotového zboží bude mít místo plnění stále v České republice, a jestliže plátce daně A bude schopen doložit splnění podmínek uvedených v § 64 zákona, bude moci vykázat toto dodání zboží jako osvobozené dodání zboží do jiného členského státu.

Externí dodavatel B bude plátcí daně A v tomto případě fakturovat svoje služby spočívající v dokončovacích pracích s českou DPH.

Rakouský odběratel vykáže pořízení zboží z jiného členského státu a přizná daň na základě principu přenesení daňové povinnosti na příjemce v Rakousku.

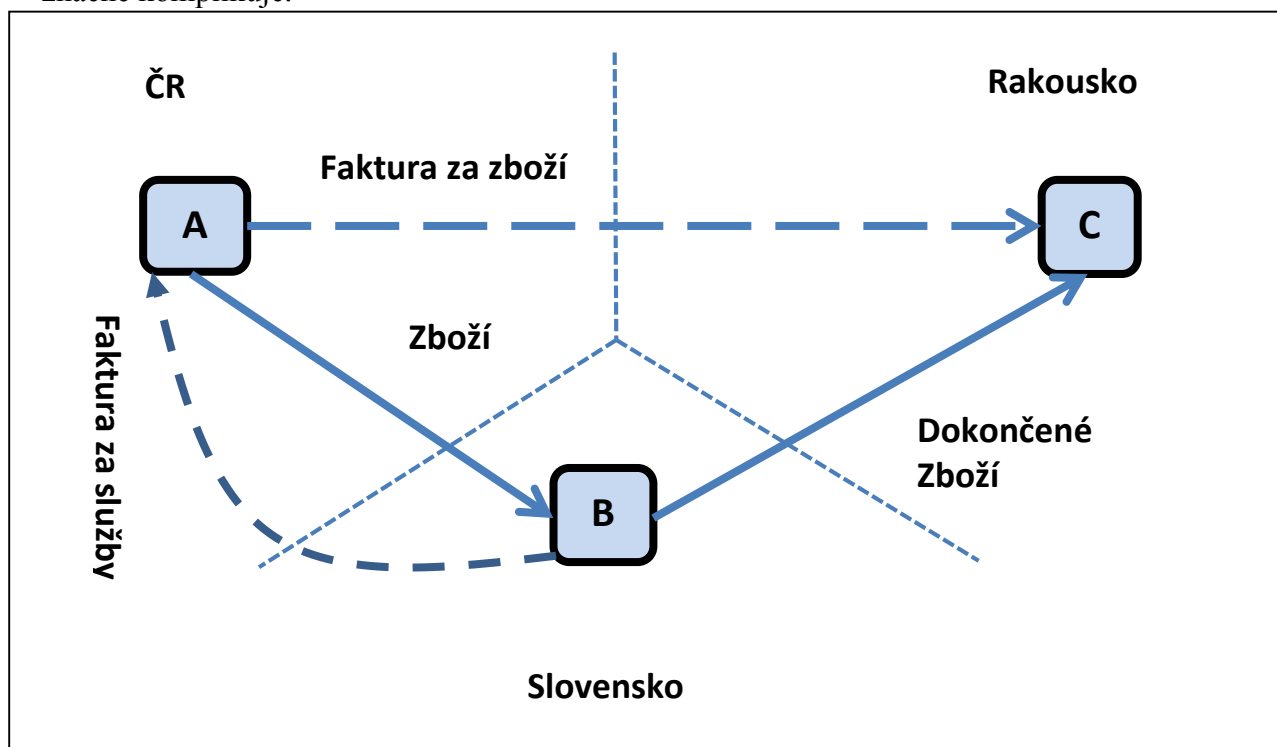
Jestliže bude externí dodavatel B usazen v Rakousku, situace se pro českého plátce A značně komplikuje. Pro účely DPH plátce daně A nejdříve realizuje tzv. přemístění zboží z České republiky do jiného členského státu, jelikož přeprava zboží k externímu dodavateli B není ještě spojena s dodáním zboží odběrateli C, a toto přemístění vykáže jako osvobozené dodání pod svým rakouským daňovým identifikačním číslem (viz níže).



Vzhledem k tomu, že v okamžiku přemístění zboží do Rakouska bude zboží stále ve vlastnictví plátce daně A, bude se pro účely rakouské DPH rovněž jednat o přemístění zboží z jiného členského státu a plátce daně A bude povinen se zaregistrovat k DPH v Rakousku. Poté, co rakouský externí dodavatel B provede dokončovací práce a hotové zboží bude odesláno k odběrateli C, realizuje plátce daně A dodání zboží s místem plnění v Rakousku. Jelikož Rakousko nevyužilo možnosti uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti na dodání veškerého zboží v případech, kdy dodavatelem zboží je osoba neusazená v Rakousku, vzniká plátcí daně A povinnost fakturovat a přiznat rakouskou DPH z toho lokálního zdanitelného plnění.

Rakouský externí dodavatel B poskytuje plátcí daně A službu v podobě dokončovacích prací (tzv. práci na movité věci). Místo plnění je u těchto služeb stanoveno dle sídla příjemce služby, tj. plátce daně A. Místo plnění u této služby tak bude v České republice a externí dodavatel B bude tyto služby fakturovat bez daně a plátce daně A je povinen přiznat českou DPH na základě režimu přenesení daňové povinnosti. Přiznat českou DPH vzniká plátcí daně A k okamžiku poskytnutí služby (dokončovacích prací) nebo v okamžiku poskytnutí úplaty, a to k tomu dni, který dříve.

Jestliže bude externí dodavatel B usazen na Slovensku, situace se pro českého plátce A opět značně komplikuje.



Pro účely DPH plátce daně B nejdříve realizuje tzv. přemístění zboží z České republiky do jiného členského státu (v tomto případě na Slovensko), jelikož přeprava zboží k externímu dodavateli B není ještě spojena s dodáním zboží odběrateli, a toto přemístění pravděpodobně, v závislosti na fyzickém toku zboží) vykáže jako osvobozené dodání pod svým slovenským daňovým identifikačním číslem (viz níže).

Vzhledem k tomu, že v okamžiku přemístění zboží na Slovensko bude zboží stále ve vlastnictví plátce daně A, bude daňový režim související s přepravou zboží na Slovensko závislý na tom, zda zboží bude od externího dodavatele B přepraveno zpět do České republiky a teprve následně do Rakouska nebo zda bude hotové zboží přepraveno přímo ze Slovenska do Rakouska.

V prvním případě, kdy budou hotové výrobky vráceny zpět do České republiky, nebude se přeprava zboží z České republiky na Slovensko, ani přeprava zboží zpět považovat za přemístění zboží, které by podléhalo dani. To tedy znamená, že tento způsob přepravy nevede k dodatečným daňovým povinnostem plátce daně A na Slovensku.

Jestliže však bude hotové zboží přepraveno přímo z území Slovenska rakouskému odběrateli C, nebudou splněny podmínky pro využití výjimky z přemístění zboží a plátcí daně A vznikne v souvislosti s přemístěním zboží k provedení dokončovacích prací povinnost registrace k DPH na Slovensku. Následně bude plátce daně A ve svém slovenském přiznání k dani z přidané hodnoty vykazovat jednak přemístění zboží z jiného členského státu, a jednak osvobozené dodání zboží do jiného členského státu²¹⁴.

Slovenský externí dodavatel B poskytuje plátcí daně službu v podobě dokončovacích prací (tzv. práci na movité věci). Místo plnění je u těchto služeb stanoveno dle sídla příjemce služby, tj. plátce daně A. Místo plnění u této služby tak bude v České republice a externí dodavatel B bude tyto služby fakturovat bez daně a plátce daně A je povinen přiznat českou DPH na základě režimu přenesení daňové povinnosti. Přiznat českou DPH vzniká plátcí daně A k okamžiku poskytnutí služby (dokončovacích prací) nebo v okamžiku poskytnutí úplaty, a to k tomu dni, který dříve.

²¹⁴ § 43 zákona č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

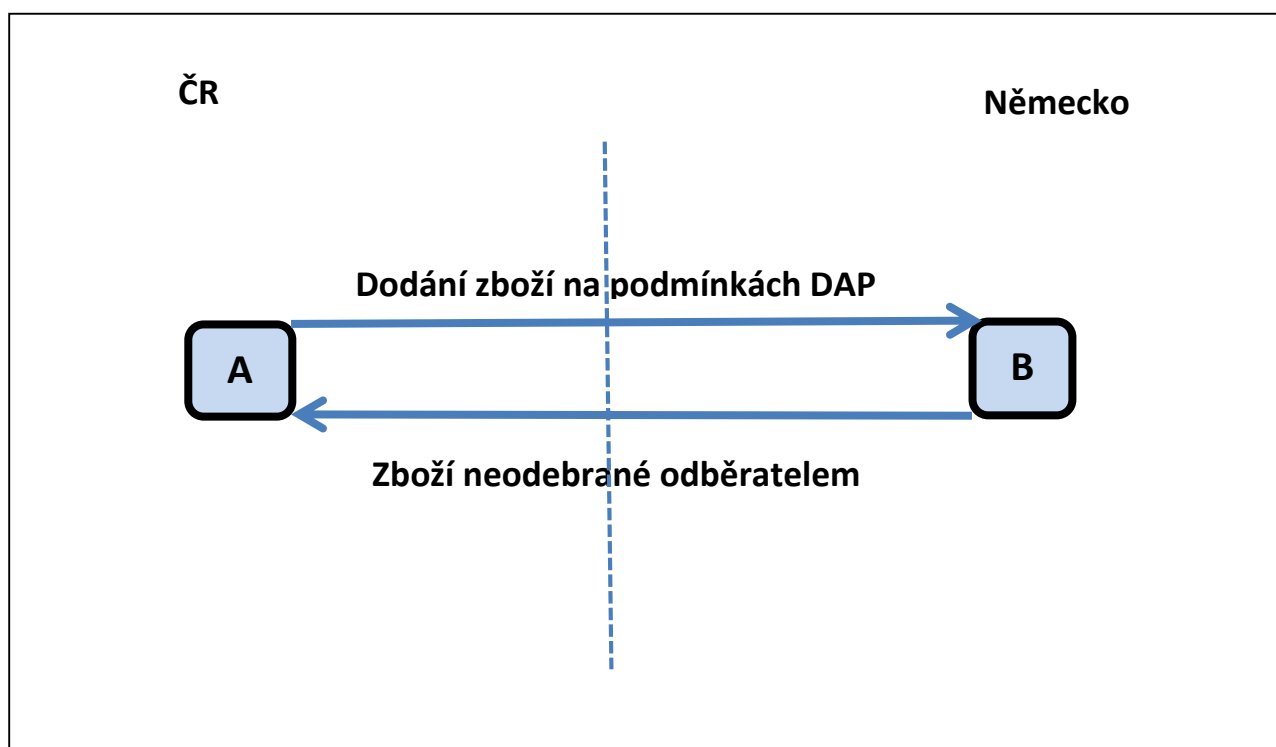
5.1.8 Zboží vrácené / nepřevzaté odběratelem z jiného členského státu

Směrnice neposkytuje jasný návod jaký zvolit daňový režim v případě, kdy zboží je odmítnuto zákazníkem a vráceno zpět dodavateli či následně dodáno jinému zákazníkovi v témže či jiném členském státě. I z toho důvodu byly možné postupy projednány Výborem pro DPH, a to na zasedání uskutečněném 28. února až 1. března 1994.

Členové tohoto výboru jednomyslně schválili, jak by měly být dané případy posuzovány pro účely DPH, s cílem pokud možno daňový režim zjednodušit a předejít registracím k dani dodavatele v členských státech odběratele.

Daňový režim vráceného / nepřevzatého zboží bude záviset především na tom, zda zboží bylo odběratelem odmítnuto ještě před jeho převzetím (dodáním) nebo až po něm a zda bylo odmítnuté zboží vráceno zpět do členského dodavatele či nikoliv.

Vrácení zboží do členského státu dodavatele ještě před jeho dodáním odběrateli



Zdroj: vlastní

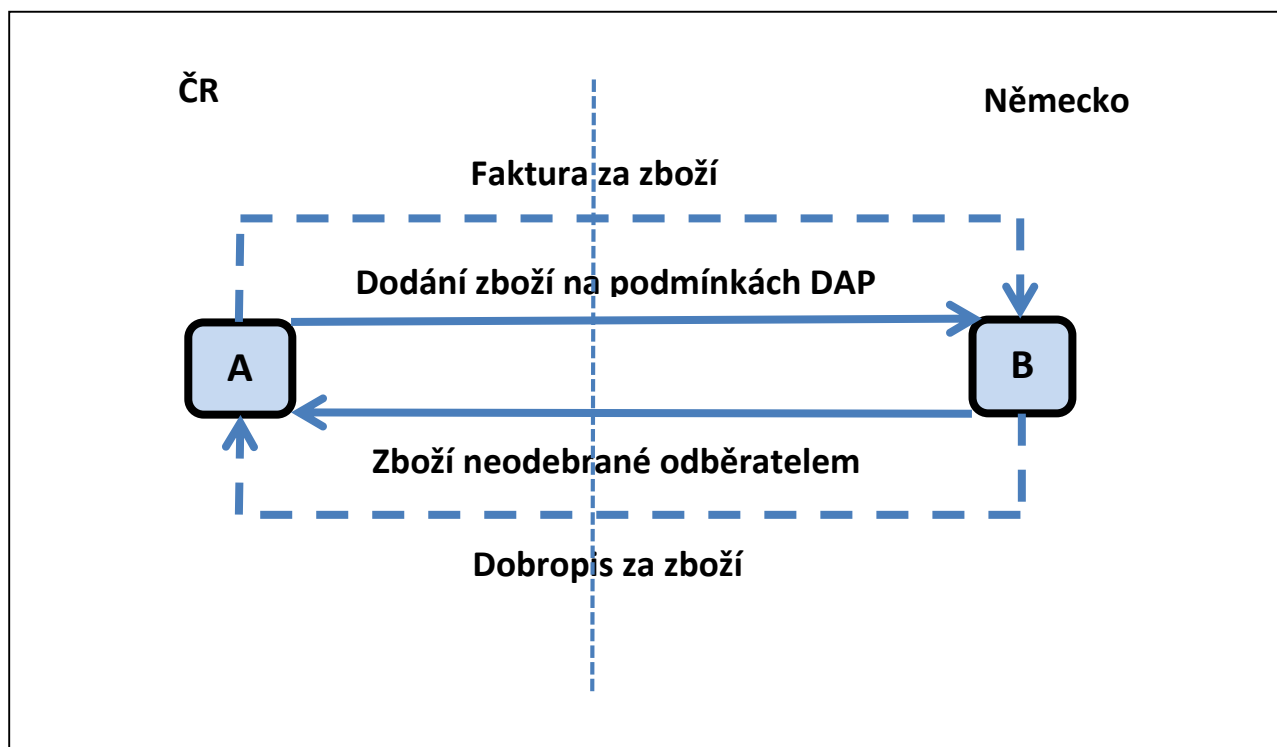
Plátce daně A dodává zboží německému odběrateli B na dodacích podmínkách DAP, tj. plátce daně A je povinen dodat zboží včetně přepravy na místo určení v Německu. Nicméně odběratel

B v rámci prováděné kontroly při přebírání zboží zjistí, že zboží má vady. Z toho důvodu odmítl zboží převzít a zboží bylo přepraveno zpět do České republiky.

Vzhledem k tomu, že odběratel B odmítl zboží převzít, nedošlo k dodání zboží (nedošlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem). Proto Výbor pro DPH dospěl k závěru, že přepravu zboží do Německa a zpět lze považovat za dočasné přemístění zboží z České republiky do Německa, na které lze aplikovat ustanovení čl. 28a, odst. 4, písm. b), poslední odrážka Šesté směrnice²¹⁵, dle které se za přemístění obchodního majetku nepovažuje přeprava zboží za účelem jeho dočasného používání po dobu nepřekračující 24 měsíců na území jiného členského státu, v němž by na dovoz stejného zboží z třetí země pro dočasné používání bylo možné uplatnit režim dočasného dovozu s plným osvobozením od dovozního cla.

Přeprava zboží z České republiky do Německa a zpět tak nebude předmětem daně v Německu a plátcí daně A nevzniká v Německu povinnost registrace z titulu vráceného zboží.

Vrácení zboží do členského státu dodavatele po jeho dodání odběrateli



Zdroj: vlastní

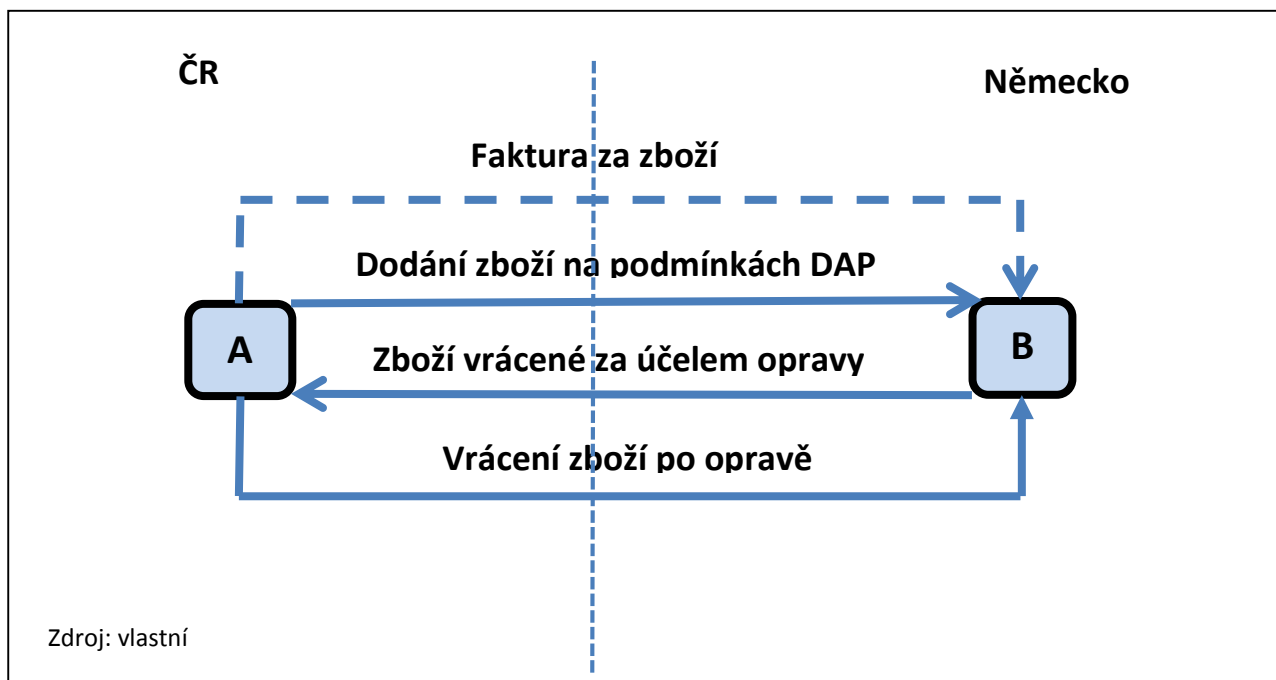
²¹⁵ Ustanovení čl. 17 odst. 2 písm. h) Směrnice

Plátce daně A dodává zboží německému odběrateli B na dodacích podmínkách DAP, tj. plátce daně A je povinen dodat zboží včetně přepravy na místo určení v Německu. Odběratel B zboží převezme, čímž plátce daně A splnil svoji povinnost dodat zboží. Následně však odběratel B zjistí, že část zboží je vadná a v rámci reklamačního řízení vrátí zboží zpět českému plátcí daně A a požaduje vrácení kupní ceny vráceného vadného zboží.

Vzhledem k tomu, že již došlo k dodání zboží odběrateli B, nelze přepravu zboží k odběrateli B a vrácení vadného zboží zpět plátcí daně A považovat za přemístění zboží. Správný postup je, že vrácení zboží bude považováno za zrušení původního dodání zboží. To tedy znamená, že český plátce daně A by měl snížit částku vykazovaných osvobozených plnění na řádku 20 (osvobozené dodání zboží do jiného členského státu) svého řádného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období, ve kterém došlo k vrácení zboží a uznání reklamace²¹⁶.

Jestliže německý odběratel B již vykázal pořízené zboží ve svém německém DPH přiznání jako pořízení zboží z jiného členského státu, měl by také provést opravu (snížení) původně přiznané daně a původně uplatněného nároku na odpočet daně.

Vrácení zboží za účelem garanční opravy



²¹⁶ U dodání zboží do jiného členského státu se dle § 42 odst. 7 zákona postupuje při opravě hodnoty osvobozeného plnění jako při opravě základu daně u tuzemských zdanitelných plnění

Od této situace je nutno odlišit případ, kdy odběratel sice vrátí vadné zboží zpět České republiky, ale za účelem jeho opravy.

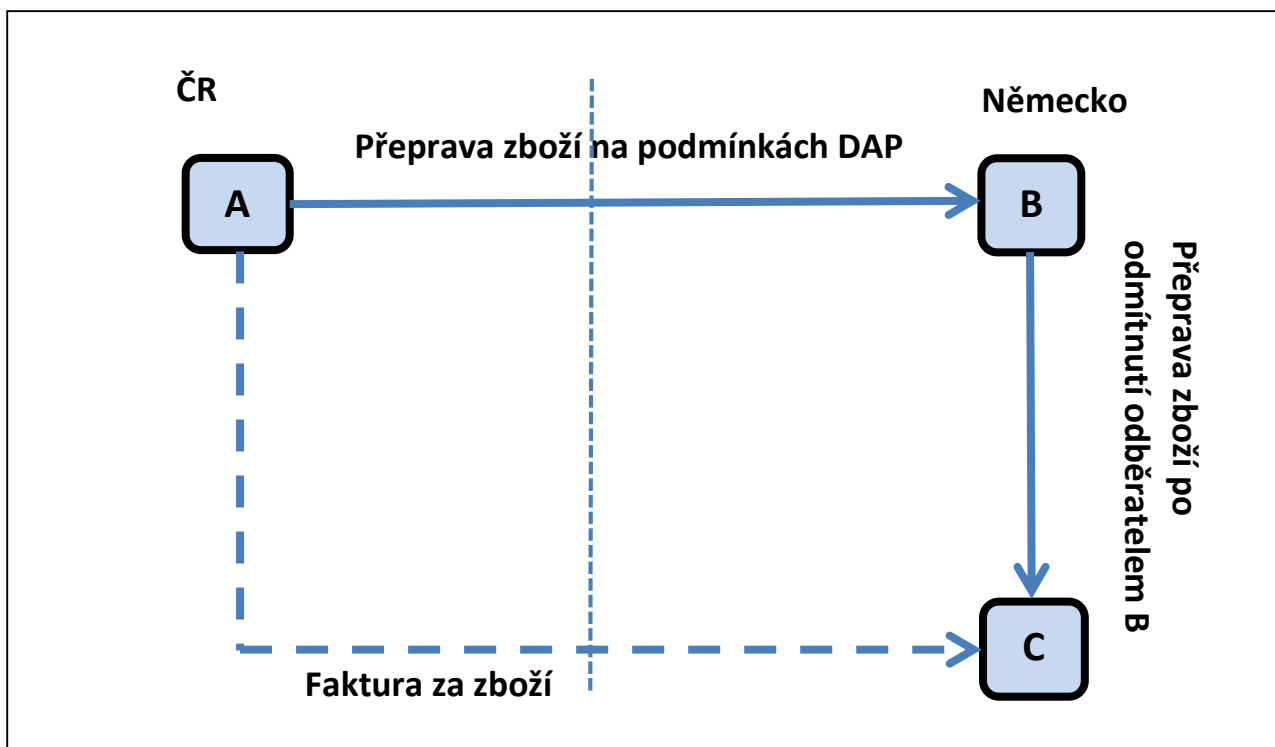
Výbor pro DPH došel k závěru, že na přepravu zboží do České republiky a zpět po opravě do Německa lze aplikovat ustanovení čl. 28a, odst. 5, písm. b), pátá odrážka Šesté směrnice²¹⁷, dle kterého se za přemístění zboží nepovažuje přeprava zboží do jiného členského státu (v tomto případě Česká republika) za účelem, že na tomto zboží budou provedeny určité práce, jestliže bude zboží po poskytnuté službě vráceno zpět do členského státu, odkud bylo odesláno (v tomto případě Německo). Dle závěru Výboru pro DPH se výše uvedené ustanovení uplatní nehledě na to, zda prováděná služba na zboží (v tomto případě oprava vad) je poskytována za úplaty či bez úplaty.

Celou operaci je tak nutno posoudit následovně. Původní dodání zboží není zrušeno a ani plátce daně ani odběratel nejsou povinni provádět jeho opravu. Přeprava zboží do České republiky za účelem jeho opravy a jeho následné vrácení zpět do Německa se nepovažuje za přemístění zboží, které by bylo předmětem české DPH a německý odběratel B se tak nemusí registrovat k DPH v České republice a nemusí zde přiznávat daň z důvodu přepravy zboží do České republiky. Žádné dodatečné daňové povinnosti nevznikají v této souvislosti ani plátcům daně A.

Dodání zboží dalšímu odběrateli po jeho odmítnutí prvním dodavatelem

Zřejmě nejproblematictější případem je situace, kdy je zboží odběratelem B odmítnuto ještě před jeho dodáním nebo je vráceno v krátké době po převzetí, ale k odmítnutí či vrácení došlo z důvodu, že mu bylo dodáno jiné zboží, než si objednal, a toto nezávadné zboží je dále dodáno jinému odběrateli C ve státě odběratele B nebo v jiném členském státě.

²¹⁷ Ustanovení čl. 17 odst. 2, písm. f) Směrnice



Zdroj: vlastní

Striktně dle relevantních ustanovení Směrnice došlo k přemístění zboží z České republiky do Německa, jelikož u prvního odběratele došlo k ukončení přepravy, aniž by došlo k dodání zboží. A následné „náhradní“ dodání zboží dalšímu odběrateli by již mělo být považováno za samostatné lokální zdanitelné plnění, popř. za osvobozené dodání zboží do jiného členského státu.

To konstatoval i Výbor pro DPH, nicméně se členové výboru jednomyslně shodli na to, že jestliže mezi prvním odesláním (přpravou) a dodáním novému odběrateli uplynula krátká doba, první odmítnuté dodání může být ignorováno²¹⁸.

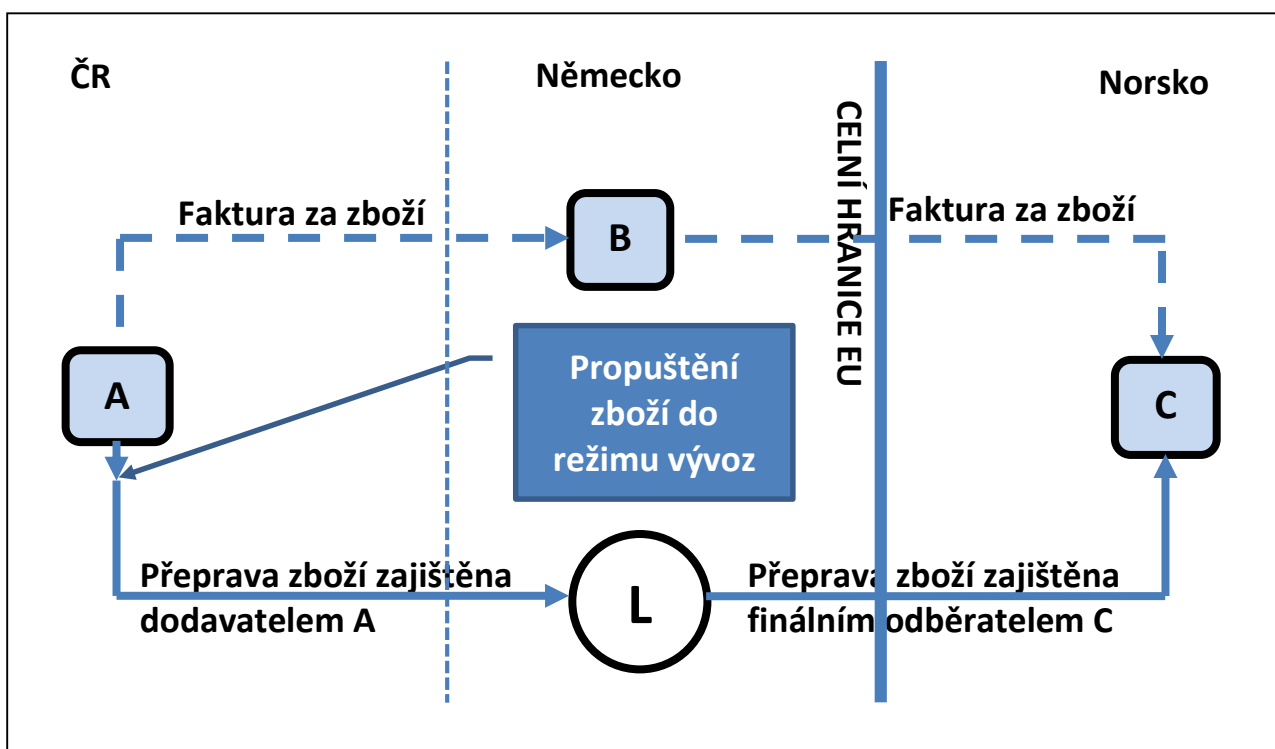
To tedy znamená, že při uplatnění postupu schváleného Výborem pro DPH by se celá operace posoudila jako dodání zboží plátcem daně A přímo dalšímu odběrateli C. Jestliže by další odběratel C byl ve stejném členském státě jako první odběratel B, jednalo by se z pohledu plátce o dodání zboží do Německa, které lze za podmínek stanovených v § 64 zákona osvobodit od daně. Jestliže by se další odběratel C nacházel např. v Rakousku, jednalo by se z pohledu plátce daně A o dodání zboží do Rakouska, které lze za podmínek stanovených v § 64 zákona osvobodit od daně.

²¹⁸ „However, if a short time has elapsed between the first dispatch and the supply to a new purchaser, the first refused supply can be ignored“.

Nicméně poté, co SDEU přijal jednoznačné závěry ve věci C-446/13, Fonderie 2A ohledně okamžiku zahájení přepravy zboží k odběrateli (viz výše v části 4.4) se domnívám, že postup schválený Výborem pro DPH by mohl být již neudržitelný s odůvodněním, že přeprava zboží dalšímu odběrateli byla zahájena až poté, co zboží odmítl první odběratel.

5.1.9 Dodání zboží spojené s přepravou hrazenou více subjekty

V případech, kterými se zabýval a u kterých aplikoval Soudní dvůr EU princip přiřazení přepravy jednomu z dodání zboží, byla daná přeprava zajišťována jedním ze subjektů zapojených do řetězového obchodu. Je otázkou, jak toto pravidlo aplikovat na řetězový obchod, kdy jsou sjednány takové dodací podmínky, že část nákladů na přepravu hradí např. první účastník řetězového obchodu a zbylou část finální zákazník (třetí účastník řetězového obchodu).



Zdroj: vlastní

Plátce daně A dodává (prodává) zboží odběrateli B usazenému v jiném členském státě, který dané zboží dodává finálnímu odběrateli C usazenému v zemi mimo EU. Zboží je přepravováno z České republiky do země finálního odběratele C. Plátce daně A dodává zboží na dodacích

podmínkách FCA – mezinárodní letiště v jiném členském státě (prodávající dodává zboží dopravci nebo jiné osobě jmenované kupujícím v objektu prodávajícího nebo v jiném jmenovaném místě. V případě dodání zboží v jiném jmenovaném místě než objektu prodávajícího, je prodávající povinen sjednat tuto přepravu a pojištění zboží a krýt náklady spojené s dodáním zboží do jmenovaného místa určení. Pravidlo FCA požaduje, pokud to přichází v úvahu, aby prodávající celně odbavil zboží na vývoz z EU). Plátce daně A navrhne zboží do režimu vývoz již na území České republiky.

V mezinárodním obchodě se jedná o celkem běžné dodací podmínky, kdy plátce je povinen na vlastní náklady zajistit celní formality související s vývozem zboží mimo EU a rovněž přepravu zboží do místa, kde předá zboží dopravci odběratele. Jestliže odběratel B funguje pouze jako „přeúčtovací“ jednotka a přepravu si z tohoto místa zajišťuje finální zákazník C, není zcela zřejmé, jak aplikovat přiřazení přepravy k jednomu dodání zboží a zda jsou splněny podmínky stanovené v § 66, popř. v § 64 zákona pro uplatnění osvobození od daně. Komplikaci spatřuji v tom, že finální zákazník C, který zajistí přepravu zboží po převzetí zboží na mezinárodním letišti z daného letiště do místa mimo EU, obvykle nabude prostřednictvím jím zmocněného dopravce právo nakládat se zbožím jako vlastník.

Za prvé je nutno posoudit, zda k dodání zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B lze přiřadit přepravu a zda by přiřazením přepravy k dodání zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B bylo možno dodání mezi prvním odběratelem B a finálním zákazníkem C automaticky považovat za dodání zboží bez přepravy s místem plnění mimo EU.

Jestliže nedošlo k přerušení (ukončení) přepravy (překládku z jednoho dopravního prostředku na jiný dopravní prostředek a změnu dopravní společnosti nelze považovat za ukončení jedné přepravy zboží a za zahájení druhé přepravy zboží) bude dle mého názoru nutno / možno aplikovat princip přiřazení přepravy k jednomu dodání zboží, tj. nelze se na danou transakci dívat jako na dvě dodání spojená se samostatnými přepravami zboží.

Jestliže tedy první odběratel B předloží své daňové identifikační číslo vydané jiným členským státem a deklaruje plátcí daně A, že zboží kupuje se záměrem jeho vývozu mimo EU, bylo by zřejmě možné mít za to, že celou přepravu zboží lze přisoudit dodání zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B.

Nicméně je rovněž nutno posoudit splnění „přepravní podmínky“, která platí pro vývoz zboží do státu mimo EU obdobně jako při dodání zboží do jiného členského státu a která nemusí být zcela identická s principem přiřazení přepravy jednomu dodání. V souladu s § 66 odst. 2 zákona musí být zboží odesláno nebo přepraveno z České republiky do třetí země prodávajícím (v daném případě plátce daně A) nebo kupujícím (v daném případě první odběratel B), jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo pobytu ani provozovnu, resp. jimi zmocněnými dopravci²¹⁹. Vycházeje z ustálené judikatury Soudního dvora EU k výkladu pojmů „odesláno nebo přepraveno“ je nutno tuto podmínku chápat tak, že plátce daně A nebo první odběratel B, resp. jimi zmocněný dopravce přepraví dané zboží až na místo mimo EU.

Plátce daně A zajistil přepravu zboží z České republiky na mezinárodní letiště uvnitř EU, kde bylo zboží předáno dopravci finálního zákazníka C, který zajistil zbylou část přepravy. Výše uvedená přepravní podmínka tak není splněna a plátce daně A tak zřejmě nemůže osvobodit dodání zboží německému odběrateli B v souvislosti s vývozem zboží dle § 66 zákona.

Nicméně je nutno zvážit, zda by plátce daně A nemohl dodání zboží německému odběrateli B osvobodit jako dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona. Plátce daně A dodal zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě do sjednaného místa určení, zboží bylo v důsledku dodání fyzicky přepraveno do jiného členského státu, v souvislosti s dodáním bylo na odběratele převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a přepravu do jiného členského státu zajistil plátce daně.

Ustanovení § 64 zákona neobsahuje žádné omezení, které by umožňovalo aplikovat osvobození dle tohoto ustanovení pouze na zboží dodávané ve volném oběhu, ani zde není přesněji specifikováno, za jakým účely by mělo být zboží do jiného členského státu dodáváno. Zároveň je v této situaci irrelevantní ustanovení § 13 odst. 7 písm. e) zákona, protože v rámci výše popsané transakce dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník z plátce daně A na prvního odběratele B a nejedná se tudíž vůbec o přemístění zboží ve smyslu § 13 odst. 6 zákona.

Proto jsou splněny podmínky stanovené v § 64 zákona a plátce daně může dodání zboží deklarovat ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty jako osvobozené dodání zboží do jiného

²¹⁹ Obdobná podmínka uvedena v čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) Směrnice, který vymezuje případy osvobození od daně při vývozu zboží.

členského státu dle § 64 zákona. Ke stejnému závěru dospělo i Generální finanční ředitelství v rámci projednávání příspěvku týkajícího se obdobné transakce na Koordinačním výboru²²⁰.

Součástí tohoto příspěvku bylo projednání ještě jednoho případu řetězového obchodu, kdy zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B a následně mezi prvním odběratelem B a finálním zákazníkem C bylo dodáváno na dodacích podmínkách CIP Přeprava a pojištění placeny do (ujednané místo určení). Použití těchto dodacích podmínek znamená, že rizika přecházejí předáním prvním dopravci, kterého sjedná prodávající, ale prodávající je povinen sjednat přepravu a krýt náklady spojené s dodáním zboží až do jmenovaného místa určení, a taktéž je prodávající povinen sjednat pojištění kryjící riziko kupujícího za ztrátu nebo poškození zboží během přepravy do místa určení. V souladu s uzavřenou dodací podmínkou CIP musí český výrobce zajistit i celní odbavení zboží na vývoz.

Jedná se tedy o méně typickou dodací podmínku, u které se místo dodání (místo přechodu rizik) odlišuje od místa určení (místo, do kterého je dodavatel povinen hradit náklady na přepravu a pojištění).

Jestliže si plátce daně A s prvním odběratelem B sjednají dodací podmínka CIP – místo určení mimo EU, je povinen zajistit na své náklady dopravu zboží do místa určení mimo EU. Vzhledem k tomu, že plátce daně A tedy sjednává a hradí dopravci celou přepravu až do místa určení mimo území EU, je dle mého názoru možné přiřadit přepravu k dodání zboží mezi plátcem daně A a prvním odběratelem B, i když stejné dodací podmínky budou sjednány mezi prvním odběratelem B a finálním zákazníkem C a k dodání prvním dopravci (a k převodu rizik na finálního zákazníka) dojde již na území EU.

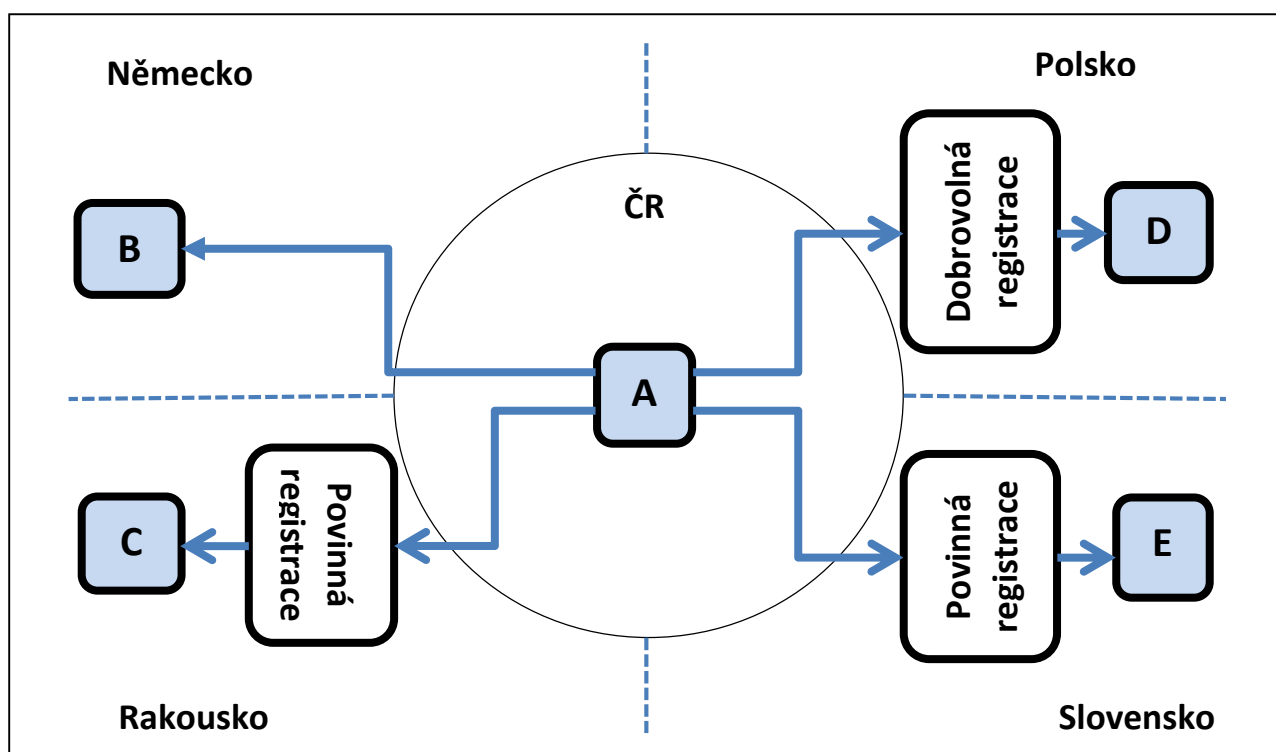
V tomto případě budou splněny i podmínky vymezené v § 66 odst. 2 zákona a plátce je oprávněn uplatnit na dodání zboží prvním odběrateli osvobození dle § 66 ZDPH. První odběratel uskuteční dodání zboží bez přepravy s místem plnění ve státě finálního zákazníka mimo EU.

²²⁰ Závěry Koordinačního výboru, příspěvek „467/16.12.15 Vývoz zboží v rámci řetězového obchodu“, autor Milan Tomíček, ze dne 20. ledna 2016, str. 15 – 18, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2016-01-20.pdf

5.1.10 Zasílání zboží do jiného členského státu

Jestliže je dodáváno zboží do jiného členského státu pro fyzickou osobu nepovinnou k dani, označuje se toto dodání jako zasílání zboží (distance selling) a v první řadě je nutno posoudit, kde (ve kterém členském státě) se u jednotlivých dodání zboží nachází místo plnění, jelikož tam vzniká dodavateli povinnost přiznat daň.

Plátce daně A provozuje internetový obchod, prostřednictvím kterého dodává zboží soukromým fyzickým osobám i do jiných členských států. Pro určení místa (členského státu), kde se nachází místo plnění a kde musí plátce daně A přiznat daň, je primárně rozhodující celková hodnota zboží dodaného zákazníkům v daném členském státě a taktéž charakter dodávaného zboží (viz str. 32).



Zdroj: vlastní

Hodnota zboží (hračky a textil), které plátce daně A dodal formou zasílání soukromým zákazníkům v Německu, dosáhla v letošním i loňském kalendářním roce částku cca. 50 000 EUR. Místo plnění se nachází v České republice, jelikož limit pro stanovení místa plnění dle místa ukončení přepravy je v Německu nastaven na částku 100 000 EUR. Plátce daně je tedy povinen fakturovat svým německým zákazníkům s českou DPH.

Hodnota zboží (hračky a textil), které plátce daně A dodal formou zasílání soukromým zákazníkům v Rakousku, dosáhla v loňském kalendářním roce částku cca. 30 000 EUR a v letošním kalendářním roce částku cca. 50 000 EUR. Místo plnění se přesouvá do členského státu ukončení přepravy, tj. Rakouska, jelikož limit pro stanovení místa plnění dle místa ukončení přepravy je v Rakousku nastaven na 35 000 EUR. Plátce daně A je povinen se zaregistrovat k dani v Rakousku a fakturovat rakouským zákazníkům s rakouskou daní, a to od okamžiku, kdy v letošním roce byl překročen výše uvedený limit 35 000 EUR.

Hodnota zboží (hračky a textil), které plátce daně A dodal formou zasílání soukromým zákazníkům v Polsku, dosáhla v letošním i loňském kalendářním roce částku cca. 100 000 PLN. Jelikož limit pro stanovení místa plnění dle místa ukončení přepravy je v Polsku nastaven na 160 000 PLN, nachází se místo plnění v České republice. Nicméně plátce daně využil možnost danou čl. 14 odst. 4 Směrnice a dobrovolně se zaregistroval k DPH v Polsku a fakturuje zboží polským zákazníkům s polskou DPH.

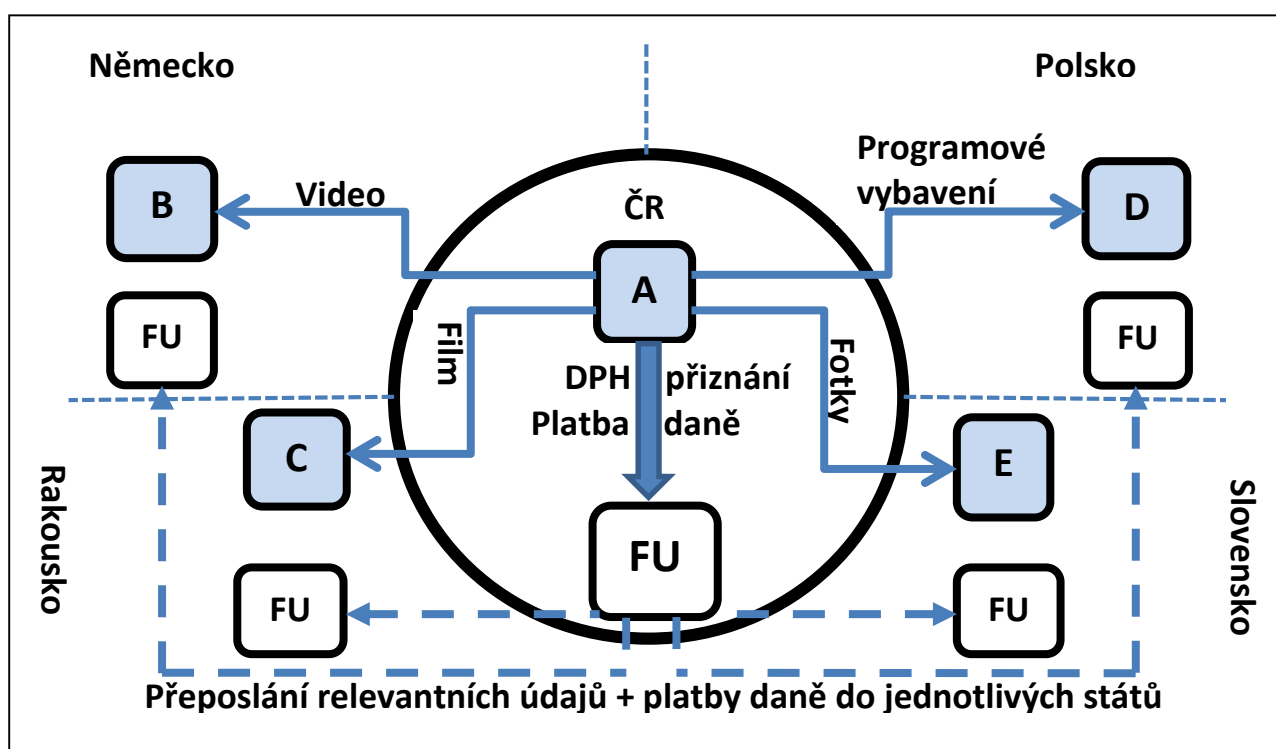
Hodnota zboží (textil a alkohol), které plátce dodal formou zasílání soukromým zákazníkům na Slovensku, dosáhla v letošním i loňském kalendářním roce částku cca. 10 000 EUR. I přestože limit pro stanovení místa plnění dle místa ukončení přepravy je na Slovensku nastaven na částku 35 000 EUR, tento limit se nevztahuje na výrobky podléhající spotřební dani. U těchto výrobků se místo plnění nachází vždy tam, kde je ukončena přeprava zboží, tj. v tomto případě se místo plnění u dodání alkoholu fyzickým osobám pro jejich soukromou spotřebu nachází na Slovensku. Plátce daně se tedy musí zaregistrovat k dani na Slovensku a přiznávat tamní daň.

5.1.11 Elektronicky poskytované služby

Od zasílání zboží je nutno striktně odlišovat poskytování různých videí, filmů, fotek a různých aplikací prostřednictvím veřejné datové sítě nebo elektronické sítě (Internet). Tento způsob poskytování programového vybavení, obrázků, textů filmu hudby apod. se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za elektronicky poskytované služby. Přestože v obou případech je Internet nezbytnou součástí těchto obchodů, v případě zasílání zboží slouží pouze k jeho objednání a další komunikaci mezi dodavatelem a odběratelem, zatímco v případě elektronicky poskytovaných služeb je využíván i k doručování objednaných produktů.

V případě, že jsou tyto elektronicky poskytované služby poskytovány osobám nepovinným k dani (obvykle fyzické osoby nakupující dané produkty pro své soukromé účely) se místo plnění nachází v místě příjemce. Místem příjemce může být bydliště dané fyzické osoby nebo jiné místo určené na základě prováděcího nařízení²²¹.

Jelikož nedochází v těchto případech k přenesení daňové povinnosti na příjemce, musí dodavatel přiznat daň v jednotlivých členských státech a to tak, že buďto se zaregistruje v každém členském státě, kde se nachází místo příjemce, nebo využije tzv. zvláštní režim jednoho správního místa (Mini One Stop Shop)²²².



Zdroj: vlastní

Plátce daně A provozuje internetový obchod, kde si zákazníci (soukromé fyzické osoby) mohou z portálu plátce daně A stahovat za úplatu různé filmy, fotografie, videa, programové vybavení apod. Tuto možnost využívají nejenom zákazníci z České republiky, ale i zákazníci z jiných členských států.

Plátce daně se pro plnění svých daňových povinností rozhodl využít zvláštní režim jednoho správního místa. Zaregistroval se proto u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, který je ve

²²¹ Čl. 24 – 24f prováděcího nařízení

²²² Čl. 57a – 63c prováděcího nařízení

vztahu k zvláštnímu režimu jednoho správního místa místně příslušným úřadem pro celou Českou republiku.

Plátce daně je povinen podávat tomuto finančnímu úřadu elektronická daňová přiznání, ve kterých vykáže daňové povinnosti ve vztahu k jednotlivým členským státům, ve kterých mu vznikla povinnost přiznat daň (tzv. státy spotřeby). Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí. V těchto daňových přiznáních musí uvést odděleně po jednotlivých členských státech spotřeby celkový základ daně dle jednotlivých sazeb daně a odpovídající hodnotu daňové povinnosti. V termínu pro podání daňového přiznání (20. den měsíce následujícího po konci daného čtvrtletí) musí plátce daně rovněž na bankovní účet tohoto finančního úřadu uhradit celkovou částku daňové povinnosti za všechny členské státy spotřeby uvedené v daňovém přiznání.

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj plní „pouze“ úlohu administrátora, který odešle do jednotlivých členských států spotřeby určeným finančním orgánům, informace o hodnotě zdanitelných plnění uskutečněných v daném členském státě. Zároveň jednotlivým členským státům odešle odpovídající poměrnou část daňové povinnosti uhrazené plátcem daně.

Nepodá-li plátce daně A daňové přiznání do 30 dnů od skončení kalendářního čtvrtletí, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj mu zašle upomínku týkající se povinnosti podat daňové přiznání a provést platbu. Pokud plátce daně A některou ze svých povinností přesto nesplní, další upomínky a kroky vedoucí k vybrání daně činí finanční orgány členského státu spotřeby. Následný postup kontroly, výběru daňové povinnosti, stanovení sankcí atd. se pak již řídí pravidly státu spotřeby. Jestliže je případná úhrada dlužné daně uhrazena až poté, co upomínku vystavil stát spotřeby, musí být tato dlužná daň uhrazena již na bankovní účet určeného finančního orgánu státu spotřeby. Na této úrovni tak již komunikace probíhá přímo mezi plátcem daně A a určeným finančním orgánem členského státu spotřeby, což sebou, mimo jiné, obvykle přináší i komplikaci spočívající v tom, že korespondence musí být vedena v oficiálním jazyce členského státu spotřeby a v souladu s národními předpisy platnými v členském státě spotřeby.

Plátce daně A je rovněž povinen vést evidenci obsahující podrobné údaje o poskytnutých vybraných službách v jednotlivých členských státech spotřeby a tuto evidenci musí uchovávat po dobu 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém byla služba poskytnuta. Evidence musí obsahovat minimálně stát spotřeby, do kterého byla služba poskytnuta, druh poskytnuté služby,

datum poskytnutí služby, základ daně s uvedením použité měny, veškerá následná zvýšení či snížení základu daně, uplatněné sazby daně, výše splatné daně s uvedením použité měny, datum a výše obdržených plateb, veškeré platby na účet obdržené před poskytnutím služby, informace uvedené na faktuře (je-li vystavena), jméno příjemce (je-li osobě povinné k dani známo), informace použité ke stanovení místa, kde je příjemce usazen nebo kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje²²³.

Plátce daně musí vést tuto evidenci takovým způsobem, aby ji byl schopen poskytnout určenému finančnímu orgánu státu spotřeby elektronicky.

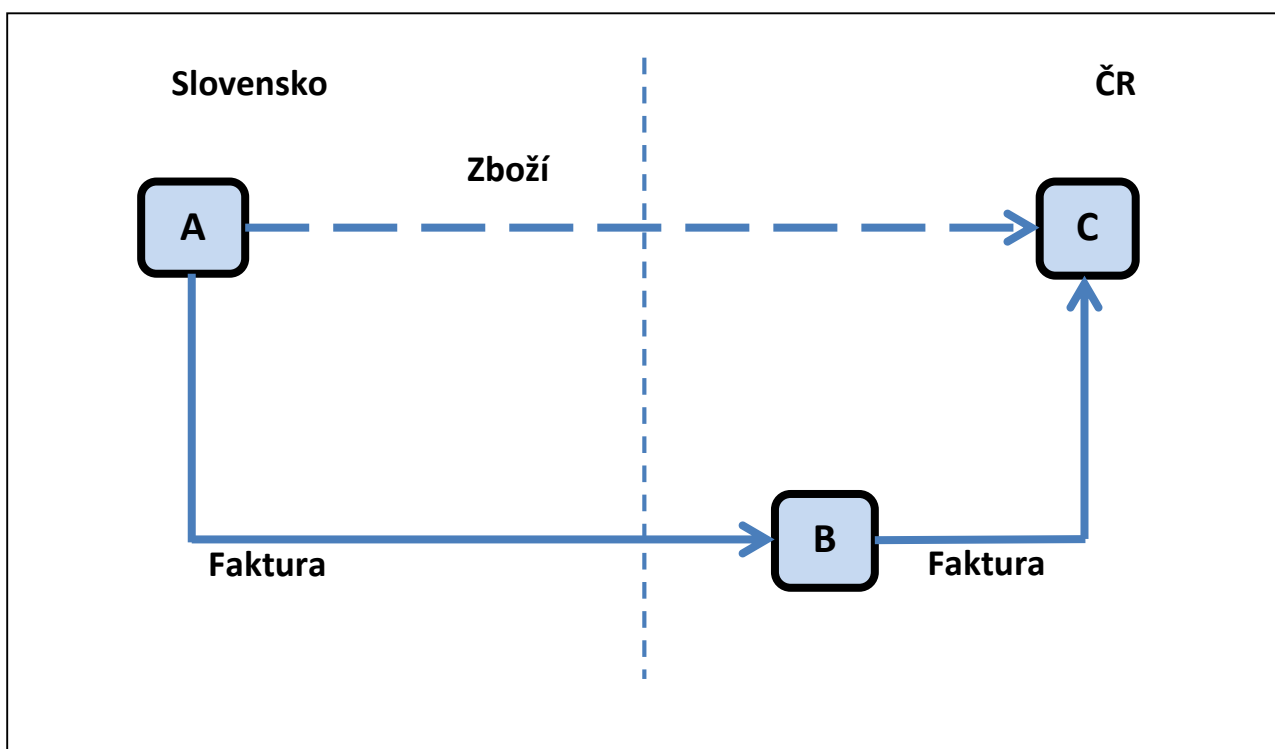
²²³ Čl. 63c prováděcího nařízení

5.2 Pořízení zboží z jiného členského státu

5.2.1 Pořízení zboží z jiného členského státu, kterého se účastní dva subjekty usazené v České republice

Jestliže pořídí plátcе daně zboží z jiného členského státu v rámci dvojstranného obchodu či v rámci třístranného obchodu, u kterého mohou být uplatněny zjednodušené postupy, je postup plátcе daně celkem jednoduchý. Komplikovanější situace může nastat v okamžiku, kdy plátcе daně pořizuje zboží z jiného členského státu a dva ze tří zúčastněných subjektů jsou usazení a registrováni v jednom členském státě.

V tomto okamžiku je opět nutné nejdříve přiřadit přepravu zboží k jednomu ze dvou navazujících dodání zboží, toto dodání zboží považovat za dodání zboží s přepravou a zbývající dodání zboží považovat za dodání zboží bez přepravy.



Zdroj: vlastní

Jestliže v uvedeném příkladu bude přepravu zajišťovat slovenský dodavatel A, bude přeprava přisouzena k dodání zboží mezi tímto dodavatelem A a prvním odběratelem (plátcem daně) B a tím slovenský dodavatel A splní „přepravní podmínku“ pro osvobození od daně při dodání

zboží do jiného členského státu. Jestliže slovenský dodavatel A splní i zbývající podmínky stanovené slovenskými předpisy²²⁴, uskuteční osvobozené dodání zboží do jiného členského státu (České republiky).

První odběratel B tedy pořídil zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně v České republice, a je povinen přiznat daň na základě režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce.

Dodání zboží mezi prvním odběratelem B a finálním zákazníkem C bude tedy představovat dodání zboží bez přepravy, které se uskutečnilo až poté, co bylo ukončeno předcházející dodání zboží, tj. až poté co byla ukončena přeprava v místě určení v České republice. Dodání zboží mezi prvním odběratelem B a finálním zákazníkem C tak bude mít místo plnění v České republice a první odběratel B vyfakturuje dodané zboží finálnímu zákazníkovi C včetně české DPH.

Jestliže by však přepravu ze Slovenska do České republiky zajistil vlastním jménem a na vlastní účet finální zákazník C, vznikly by diametrálně odlišné daňové dopady pro všechny účastníky této transakce. V tomto případě by bylo nutno přiřadit přepravu až k dodání zboží mezi prvním odběratelem B a finálním zákazníkem C. To by znamenalo, že předcházející dodání mezi slovenským dodavatelem A a prvním odběratelem B nelze považovat za dodání, v jehož důsledku bylo zboží přepraveno do jiného členského státu a nebudou tak splněny podmínky pro osvobození z důvodu přepravy zboží do jiného členského státu a slovenský dodavatel A bude muset fakturovat prvnímu odběrateli B včetně slovenské DPH.

Jelikož dodání mezi slovenským výrobcem A a prvním odběratelem B bude pro účely DPH klasifikováno jako dodání zboží bez přepravy, přeprava u navazujícího dodání zboží mezi prvním odběratelem B a finálním zákazníkem C bude zahájena na Slovensku a bude mít místo plnění na Slovensku²²⁵ a prvnímu odběrateli B tak vznikne povinnost registrace k DPH na Slovensku²²⁶. Následné dodání zboží finálnímu zákazníkovi C může první odběratel B osvobodit od slovenské DPH, jestliže byly splněny podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu stanovené v § 43 zákona č. 222/2004 Z.z., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. První odběratel B vykáže toto osvobozené dodání zboží ve

²²⁴ § 43 zákona č. 222/2004 Z.z., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

²²⁵ § 13 odst. 1 písm. a) tamtéž

²²⁶ § 5 odst. 1 tamtéž

slovenském přiznání k dani z přidané hodnoty a ve slovenském souhrnném hlášení a zároveň ho vykáže ve své českém přiznání k dani z přidané hodnoty na řádku 26.

Jestliže by přepravu zajistil první odběratel B, lze tuto přepravu přisoudit již k dodání zboží mezi slovenským dodavatelem A a tímto prvním odběratelem B, jestliže první odběratel B předloží slovenskému dodavateli A své české daňové identifikační číslo a bude deklarovat svůj záměr přepravit zboží do jiného členského státu. V takovém případě bude daňový režim této transakce stejný, jako když přepravu zajišťuje slovenský dodavatel A.

První odběratel B bude muset slovenskému dodavateli poskytnout kopii dokladu o přepravě zboží, ve kterém je prvním odběratelem B nebo jím zmocněnou osobou potvrzeno místo převzetí zboží v jiném členském státě, popř. jiný doklad prokazující převzetí zboží v jiném členském státě²²⁷.

5.2.2. Pořízení zboží z jiného členského státu včetně montáže

Jestliže plátce daně pořídí zboží z jiného členského státu a nechá si toto zboží dodat včetně jeho montáže či instalace na území České republiky, pro účely DPH se na straně plátce nejedná o pořízení zboží z jiného členského státu.

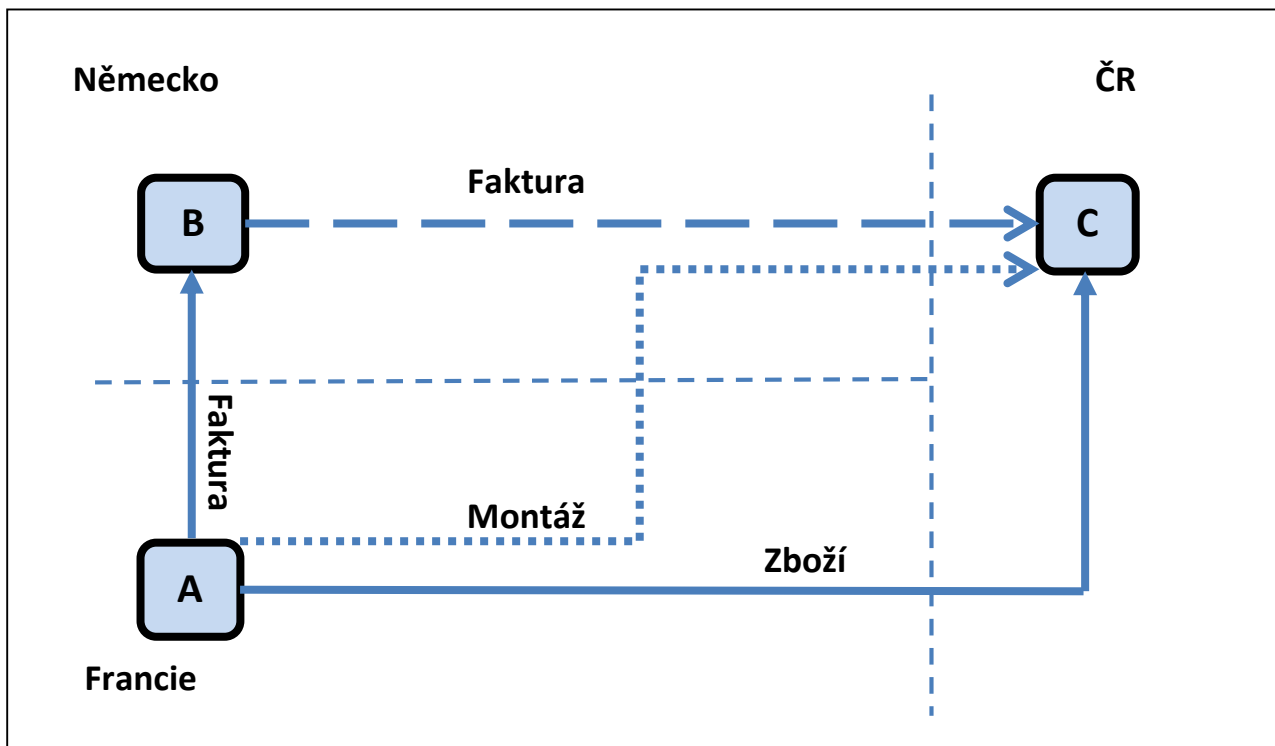
Nicméně vzhledem k tomu, že místo plnění se při dodání zboží včetně montáže či instalace nachází v souladu s § 7 odst. 3 zákona v místě, kde je zboží nainstalováno nebo smontováno (tj. v daném případě v České republice), a jelikož v souladu s § 108 odst. 1 písm. c) zákona se na příjemce, je-li plátcem daně nebo identifikovanou osobou, přenáší povinnost přiznat daň i v případě dodání zboží s instalací či montáží na území České republiky osobou neusazenou v České republice, bude postup plátce daně obdobný jako při pořízení zboží z jiného členského státu.

Pouze se bude obvykle lišit okamžik vzniku povinnosti přiznat daň, jelikož u dodání zboží s montáží či instalací povinnost přiznat daň vzniká dnem dodání / převzetí nainstalovaného či smontovaného zboží (popř. jeho části či dnem uvedeným ve smlouvě v případě, že jsou

²²⁷ § 43 odst. 5 zákona č. 222/2004 Z.z., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

sjednána dílčí zdanitelná plnění) nebo dnem poskytnutí úplaty, a to k tomu okamžiku, který nastane dříve.

Komplikace opět mohou nastat v případě, že dodání zboží včetně montáže či instalace probíhá v rámci řetězového obchodu.



Zdroj: vlastní

Plátce daně C si chce u francouzského výrobce A objednat dodání výrobní linky včetně její montáže v České republice. Dodání zboží je realizováno prostřednictvím německé mateřské firmy B českého plátce daně C. Francouzský výrobce A tedy dodává (fakturuje) výrobní linku včetně montáže německé společnosti B, ta ji následně dodává (fakturuje) plátcí daně C. Ani francouzský výrobce A ani německá společnost B nejsou registrováni k DPH v České republice.

Vzhledem k tomu, že mezi francouzským výrobcem A a německou společností B dochází k dodání výrobní linky s montáží v České republice, je místem plnění tohoto dodání zboží Česká republika a dodání podléhá české DPH.

V souladu s § 6c odst. 2 zákona se plátcem daně stává osoba povinná k dani, která není usazena v České republice, jestliže dodá zboží nebo poskytne službu s místem plnění v České republice, s výjimkou zdanitelných plnění u kterých se aplikuje režim přenesení daňové povinnosti na příjemce nebo na která se použije tzv. zvláštní režim jednoho správního místa (tento režim se aplikuje na elektronické služby, služby televizního a rozhlasového vysílání a telekomunikační služby poskytované osobám nepovinným k dani).

V případě dodání zboží s montáží či instalací se režim přenesení daňové povinnosti aplikuje v případě, že dodavatelem je osoba povinná k dani neusazená v České republice a odběratelem je plátcem daně nebo tzv. identifikovaná osoba. Jelikož německá společnost není registrována k DPH v České republice a povinnost registrace k české DPH z titulu dodání zboží s montáží či instalací své české dceřiné společnosti ji nevzniká (na toto dodání se uplatní režim přenesení daňové povinnosti) a nevzniká ji ani povinnost registrace jako identifikované osoby z důvodu nákupu zboží s instalací a montáží v České republice od osoby neusazené v České republice (tato povinnost vzniká v souladu s § 6h zákona pouze osobám se sídlem nebo provozovnou na území České republiky), nebude dodání zboží s instalací mezi francouzským výrobcem a německou společností podléhat režimu přenesení daňové povinnosti.

Francouzskému výrobcí A tak vznikne v souvislosti s dodáním zboží s instalací v České republice německé společnosti B povinnost registrace jako plátce daně v České republice. Plátcem daně se stává uskutečněním tohoto zdanitelného plnění. Francouzský výrobce A by měl tedy německé společnosti B fakturovat s českou DPH, německá společnost B si může uplatnit nárok na vrácení české DPH prostřednictvím žádosti podané přes elektronický portál německé finanční správy za podmínek stanovených v § 82a a § 82b zákona.

Francouzskému dodavateli A vznikne povinnost přiznat daň dnem uskutečnění zdanitelného plnění [jestliže bude dodání realizováno na základě smlouvy o dílo, bude zdanitelné plnění považováno v souladu s § 21 odst. 5 písm. a) zákona za uskutečnění dnem převzetí díla, (jestliže nejsou sjednána dílčí zdanitelná plnění)]. Jestliže se francouzský výrobce zaregistruje až ke dni převzetí nainstalované linky německou společností, přizná daň z celkové úplaty až k tomuto dni převzetí nehledě na to, zda německá společnost uhradila před tím nějaké zálohové platby.

Jak je již uvedeno výše, dodání zboží s montáží německou společností B české dceřiné společnosti C podléhá režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce, tj. českou daň přizná v tomto režimu česká dceřiná společnost C, a to i kdyby nebyla plátcem daně (v takovém případě by se v souladu s § 6h zákona stala dnem přijetí daného zdanitelného plnění identifikovanou osobou a taktéž by se na ní vztahoval režim přenesení daňové povinnosti).

Vydeme-li z pravděpodobného předpokladu, že dceřiná společnost C je plátcem daně, bude se okamžik vzniku její povinnosti přiznat daň odvíjet od sjednaných dodacích podmínek. Jestliže plátce daně C uhradil německé společnosti nějaké zálohové platby, vznikla ji povinnost přiznat daň již z těchto zálohových plateb. Jestliže bude hradit celou sjednanou cenu až po převzetí nainstalované výrobní linky, vzniká ji povinnost přiznat daň k tomuto datu převzetí nainstalované výrobní linky.

Jestliže by německá firma B byla již z nějakého důvodu registrována k DPH v České republice, pozice francouzského výrobce A by se radikálně změnila. Dodání zboží německé společnosti B by podléhalo režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce (německou společnost B) a francouzský výrobce A by se v České republice nemusel registrovat k DPH. Daň z tohoto dodání by přiznala německá společnost B ve svém českém přiznání k dani z přidané hodnoty. Okamžik vzniku povinnosti přiznat daň by se řídil pravidly uvedenými v předcházejícím odstavci.

Co se však týče dodání zboží mezi německou společností B a plátcem daně C, jestliže nemá německá společnost B v České republice provozovnu pro účely DPH²²⁸, bude se aplikovat na toto dodání režim přenesení daňové povinnosti i v případě, že je německá společnost B registrována k DPH v České republice. Samotná registrace k dani ještě nezakládá vznik provozovny²²⁹ a tak bude německá společnost B pro účely této transakce považována za osobu povinnou k dani neusazenou v tuzemsku.

Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce u dodání zboží s instalací či montáží realizovaného osobou neusazenou v členském státě místa plnění není povinností členských

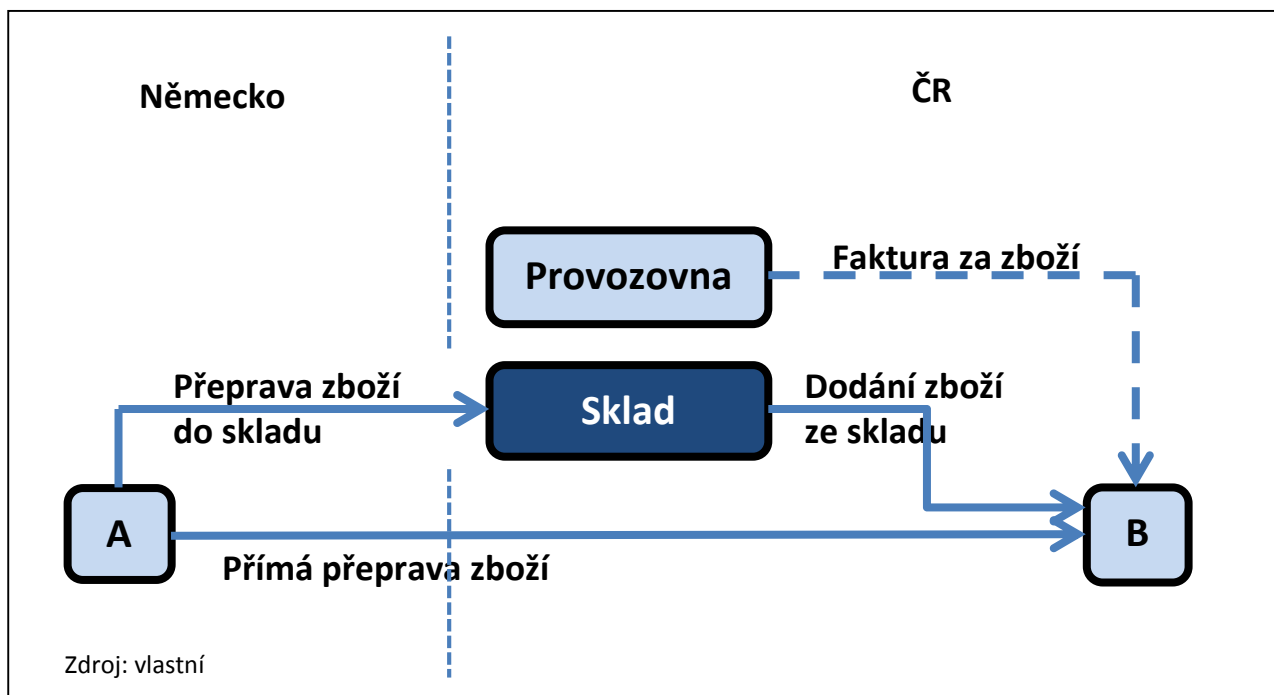
²²⁸ Provozovnou se v souladu s § 4 odst. 1 písm. j) zákona rozumí „organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje“.

²²⁹ Čl. 11 odst. 3 prováděcího nařízení

států (na rozdíl např. od pořízení zboží z jiného členského státu), nýbrž jsou členské státy „pouze“ oprávněny stanovit, že se tento režim bude aplikovat. Jestliže by tedy bylo dodávané zboží instalováno či smontováno v jiném členském státě a dodavatel by byl osobou neusazenou v tomto členském státě, je nutno prověřit národní legislativu daného členského státu a nelze spoléhat na Směrnici. Nicméně obecně lze konstatovat, že v tomto případě zavedly režim přenesení daňové povinnosti všechny členské státy s výjimkou Řecka (režim přenesení daňové povinnosti se aplikuje pouze v případě, že se dodavatel z jiného členského státu v Řecku nezaregistroval k DPH), Lucemburska a Slovinska²³⁰.

5.2.3. Pořízení zboží od německého dodavatele s provozovnou v ČR

Při pořízení zboží z jiného členského státu je plátce daně (pořizovatel) obecně povinen přiznat daň v režimu přenesení daňové povinnosti. Daňový režim se však může zkomplikovat v případě, že dodavatel z jiného členského má zároveň v České republice umístěn sklad zboží nebo mu zde vznikla provozovna pro účely DPH. V takovém případě je nutno posoudit individuálně, zda je nutno celou transakci posoudit na straně dodavatele jako dodání zboží do jiného členského státu a na straně odběratele jako pořízení zboží z jiného členského státu nebo zda se nejedná o přemístění zboží mezi členskými státy realizované dodavatelem s následným lokálním zdanitelným plněním.



²³⁰ EU VAT Compass 2015/2016, IBFD, 2015, ISBN 978-90-8722-323-6, str. 694

Německý dodavatel A dodává zboží plátcí daně B, zboží je přepraveno z výrobního závodu německého dodavatele A v Německu. Fakturu vystaví pobočka německého dodavatele v České republice, která je zde zaregistrována k DPH. Provozovna zajišťuje, mimo jiné, také provoz skladu na území České republiky, přes který probíhá v některých případech dodání zboží českým odběratelům.

V případech, kdy je zboží nejdříve dodáno do skladu a odtud je teprve distribuováno jednotlivým odběratelům, představuje přeprava zboží z Německa do skladu přemístění zboží z jiného členského státu a německý dodavatel A musí z tohoto přemístění přiznat českou DPH, následné dodání zboží ze skladu plátcí daně B je tuzemským zdanitelným plněním a německý dodavatel A je povinen přiznat daň, ledaže by se jednalo o zboží osvobozené od daně nebo zboží podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.

Co se však týče přímé dodávky zboží z německého výrobního závodu k plátcí daně B, jedná se z pohledu plátce daně B o pořízení zboží z jiného členského státu a plátcí daně B vzniká povinnost přiznat daň v režimu přenesení daňové povinnosti. Na tom by neměl nic změnit fakt, že německý dodavatel A má v České republice provozovnu pro účely a DPH je zde taktéž registrován k DPH. Tyto závěry potvrdil i Výbor pro DPH na svém 104. zasedání konaném 4. a 5. června 2015, na které členové výboru jednomyslně odsouhlasili, že pouhá existence provozovny nebo skladovacího zařízení dodavatele v členském státě, kam je zboží dodáváno, sama o sobě neimplikuje, že došlo k přemístění zboží provozovně nebo do skladovacího zařízení s následným lokálním dodáním²³¹.

Jestliže tedy plátcí daně B odebírá od německého dodavatele A zboží oběma způsoby, může se daňový režim mezi jednotlivými dodávkami lišit. Domnívám se, že dokonce i kdyby bylo na faktuře od německého dodavatele A, kterou vystavila jeho provozovna, uvedeno z nějakého důvodu české DIČ německého dodavatele, vzniká plátcí daně B při přímém dodání zboží z Německa povinnost přiznat daň v režimu přenesení daňové povinnosti. A naopak, v případě, kdy je zboží dodáno přes sklad umístěný na území České republiky, musí daň přiznat německý dodavatel A, i kdyby na vystavené faktuře bylo uvedeno pouze německé daňové identifikační číslo (v tomto případě nelze využít režim call-off stock).

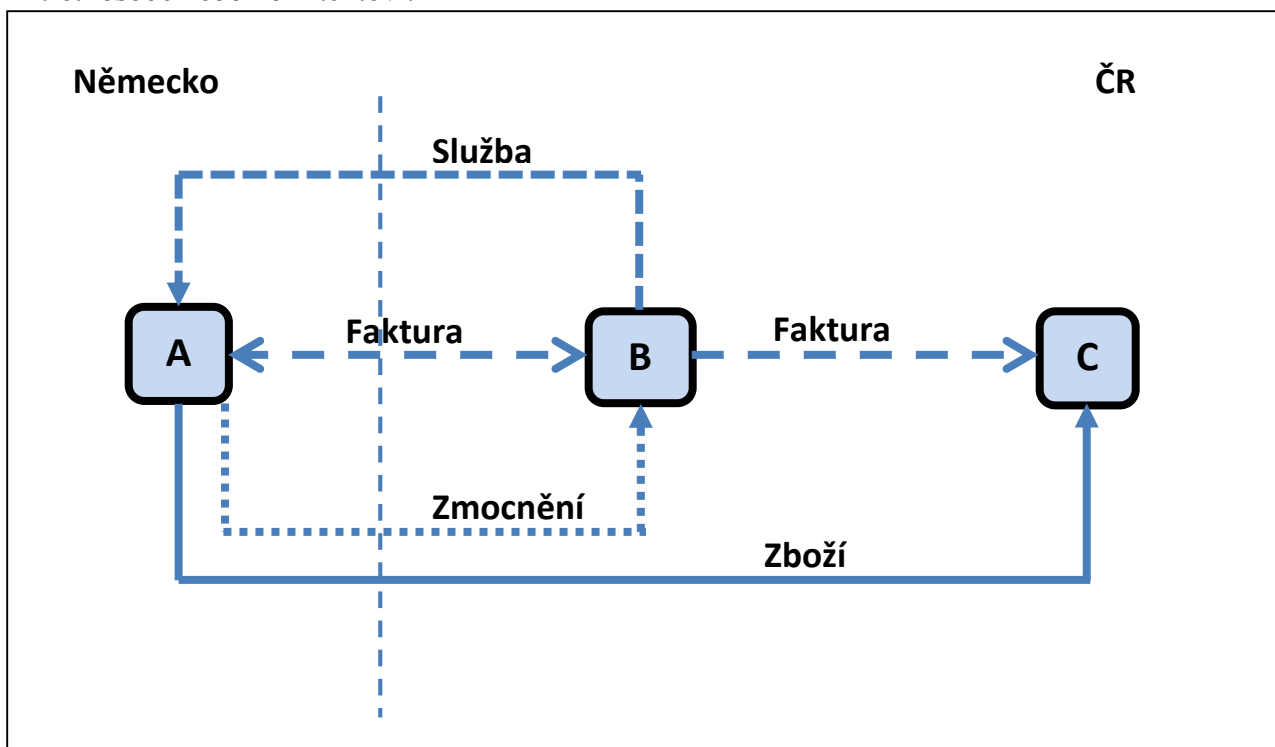
²³¹ Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-03-20]. 104. Zasedání výboru pro DPH konané 4. a 5. června 2015, taxud.c.1(2015)4606583 – 873, dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

5.2.4. Pořízení zboží prostřednictvím komisionáře

Jestliže se plátce daně rozhodne pořídit zboží z jiného členského státu prostřednictvím komisionáře (osoby jednající vlastním jménem na účet komitenta), je nutno zohlednit specifická ustanovení Směrnice a zákona.

V souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice se za dodání zboží považuje pro účely DPH rovněž převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje. Toto ustanovení bylo transponováno do zákona prostřednictvím ustanovení § 13 odst. 3 písm. b) zákona. V souladu s tímto ustanovením se za dodání zboží považuje rovněž dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu, tj. ve všech případech, kdy zprostředkovatel jedná vlastním jménem na účet zastoupené osoby.

Za samostatné dodání zboží se v případě, kdy komisionář obstarává prodej určitého zboží, považuje dodání zboží komitentem komisionáři a následně dodání zboží komisionářem třetí osobě. V případě, kdy komisionář obstarává nákup určitého zboží, se za samostatné dodání zboží považuje dodání zboží třetí osobou komisionáři a následně dodání zboží komisionářem třetí osobě nebo komitentovi.



Zdroj: vlastní

Německý výrobce A zmocnil zprostředkovatele B (plátce daně), aby svým vlastním jménem na účet dodavatele A našel odběratele pro výrobky produkované německým výrobcem A. Zprostředkovatel B našel českého odběratele C (plátce daně). Zboží je přepraveno přímo od německého dodavatele A českému odběrateli C. Přepravu zajistil zprostředkovatel B.

Vycházejí z výše uvedených pravidel je nutno tento nákup materiálu pro účely DPH rozdělit na dvě samostatná na sebe navazující plnění související s jednou přepravou zboží od německého dodavatele A českému odběrateli C. V tomto příkladu se nebudu zabývat otázkou principu přiřazení přepravy k jednomu z dodání zboží a budu předpokládat, že přepravu je možné přiřadit dodání zboží mezi německým výrobcem A a českým zprostředkovatelem B, ale soustředím se na specifické otázky související s takto nastavenou strukturou.

Nejdříve tedy dojde z pohledu německého výrobce A k osvobozenému dodání zboží do jiného členského státu a z pohledu českého zprostředkovatele B k pořízení zboží z jiného členského státu, u kterého musí zprostředkovatel B přiznat českou DPH v režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce. Druhým samostatným plněním je z pohledu DPH tuzemské dodání zboží mezi českým zprostředkovatelem B a českým odběratelem C, u kterého musí přiznat daň český zprostředkovatel B.

Základní otázku, kterou je nutno v této souvislosti vyřešit, je okamžik, kdy zprostředkovateli B vznikla povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu a kdy mu vznikla povinnost přiznat daň z tuzemského dodání českému odběrateli C. V souladu s § 21 odst. 5 písm. g) zákona se jak zdanitelné plnění mezi komitentem a komisionářem, tak zdanitelné plnění mezi komisionářem a třetí osobou považují za uskutečněná dnem dodání třetí osobě (v tomto případě český odběratel C).

Vzhledem k tomu, že se jedná o speciální ustanovení pro dodání zboží prostřednictvím zprostředkovatele jednajícího vlastním jménem na účet zákazníka, měla by dle mého názoru u pořízení zboží z jiného členského státu zprostředkovateli B vzniknout povinnost přiznat daň ve stejný okamžik, kdy mu vznikne povinnost přiznat daň z titulu tuzemského dodání zboží českému odběrateli C. Tímto dnem je den dodání, kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na českého odběratele C.

Nicméně když byla otázka komisionářských struktur projednávána na Koordinačním výboru s Komorou daňových poradců, Ministerstvo vyjádřilo odlišný názor²³², že při stanovení okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň musí zprostředkovatel B i v tomto případě postupovat podle § 25 zákona a přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu německým výrobcem C, resp. k 15. dni měsíce následujícího po dodání zboží, jestliže německý výrobce C do tohoto data daňový doklad nevystavil. Takový výklad § 21 odst. 5 písm. g) zákona je v rozporu s jazykovým výkladem tohoto ustanovení a je otázkou, zda ho lze odůvodnit kontextem Směrnice a z ní vyplývajícím předpokládaným jednotným přístupem pro dodání zboží mezi členskými státy (jestliže by zprostředkovatel B přiznal daň v souvislosti s pořízením zboží ke dni jeho dodání českému odběrateli C a německý výrobce A ke dni vystavení daňového dokladu, mohly by subjekty vykázat toto dodání zboží v různých zdaňovacích obdobích).

Při aplikaci názoru Ministerstva financí České republiky by naopak mohlo dojít k časovému nesouladu mezi vykázáním v daňovém přiznání zprostředkovatele B pořízení zboží z jiného členského státu od německého výrobce A a mezi vykázáním dodání zboží českému odběrateli C.

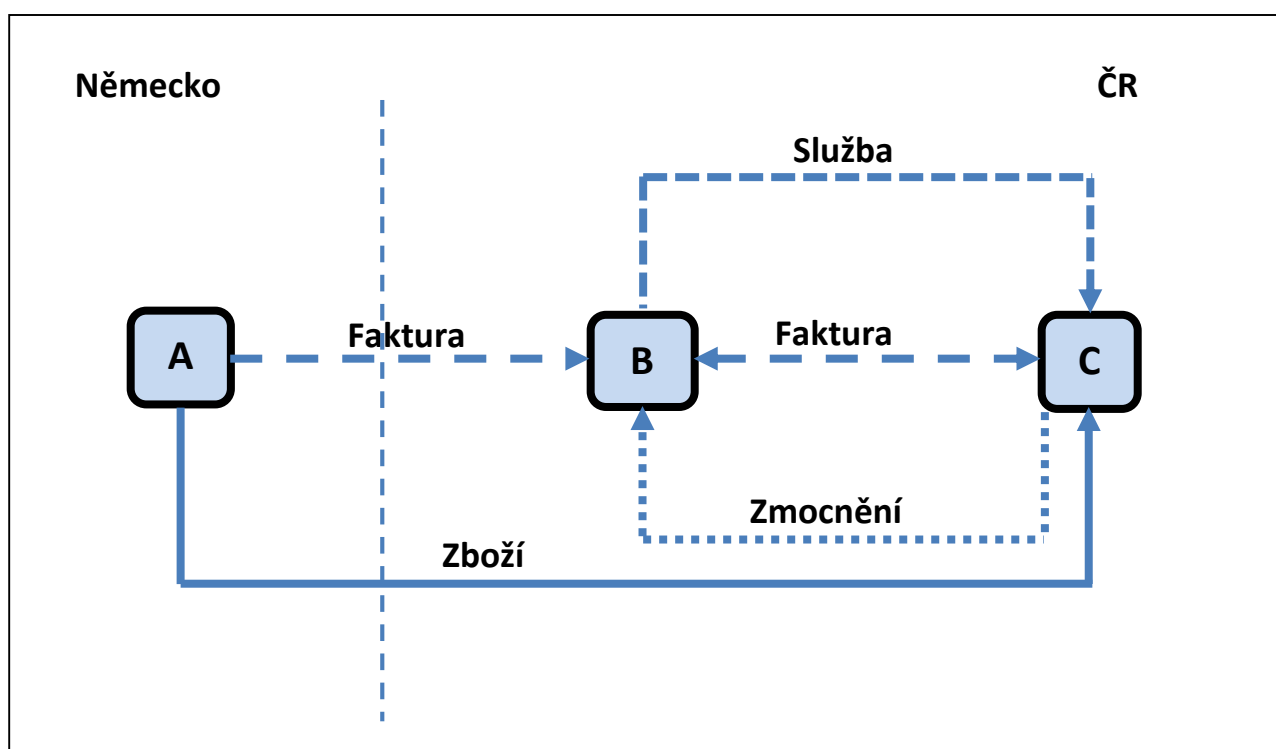
Další otázkou, kterou sebou takto nastavená transakce přináší, je vystavení daňových dokladů mezi německým výrobcem A a zprostředkovatelem B a následně mezi zprostředkovatelem B a českým odběratelem C. V rámci již výše uvedeného Koordinačního výboru Ministerstvo financí souhlasilo se dvěma způsoby, jak by měly být vystaveny daňové doklady a v jakých částkách.

- Daňový doklad, který vystaví komitent (v daném případě německý výrobce A) pro komisionáře (zprostředkovatel B), může obsahovat nižší základ daně, než je uveden na daňovém dokladu, který vystaví komisionář odběrateli. Rozdíl mezi základy daně představuje odměnu za zprostředkování. tj. komisionář již nebude vystavovat žádný samostatný daňový doklad za poskytnutou službu zprostředkování.

²³² Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 10/26.01.05 - Uplatňování DPH v případě komisionářských smluv, autoři Ing. Václav Pátek, Ing. Petra Šafková, Ing. Jiří Nesrovnal, ze dne 14. prosince 2004

- Daňový doklad, který vystaví komitent (v daném případě německý výrobce A) pro komisionáře (zprostředkovatel B), může obsahovat stejný základ daně, jako je uveden na daňovém dokladu, který vystaví komisionář odběrateli. Na odměnu za zprostředkování vystaví komisionář samostatný daňový doklad, tj. komisionář vyfakturuje komitentovi zprostředkovatelskou službu (tato služba bude mít místo plnění tam, kde je usazen komitent, tj. v tomto případě v Německu).

V případě nákupní komise český výrobce C (plátce daně) zmocní zprostředkovatele B (plátce daně), aby svým vlastním jménem na účet výrobce C nakoupil materiál, který výrobce C potřebuje pro vlastní výrobu. Zprostředkovatel B nakoupí tento materiál v Německu u osoby A registrované k DPH v Německu. Zboží je přepraveno přímo od německého dodavatele A českému výrobcí C. Přepravu zajistil zprostředkovatel B.



Zdroj: vlastní

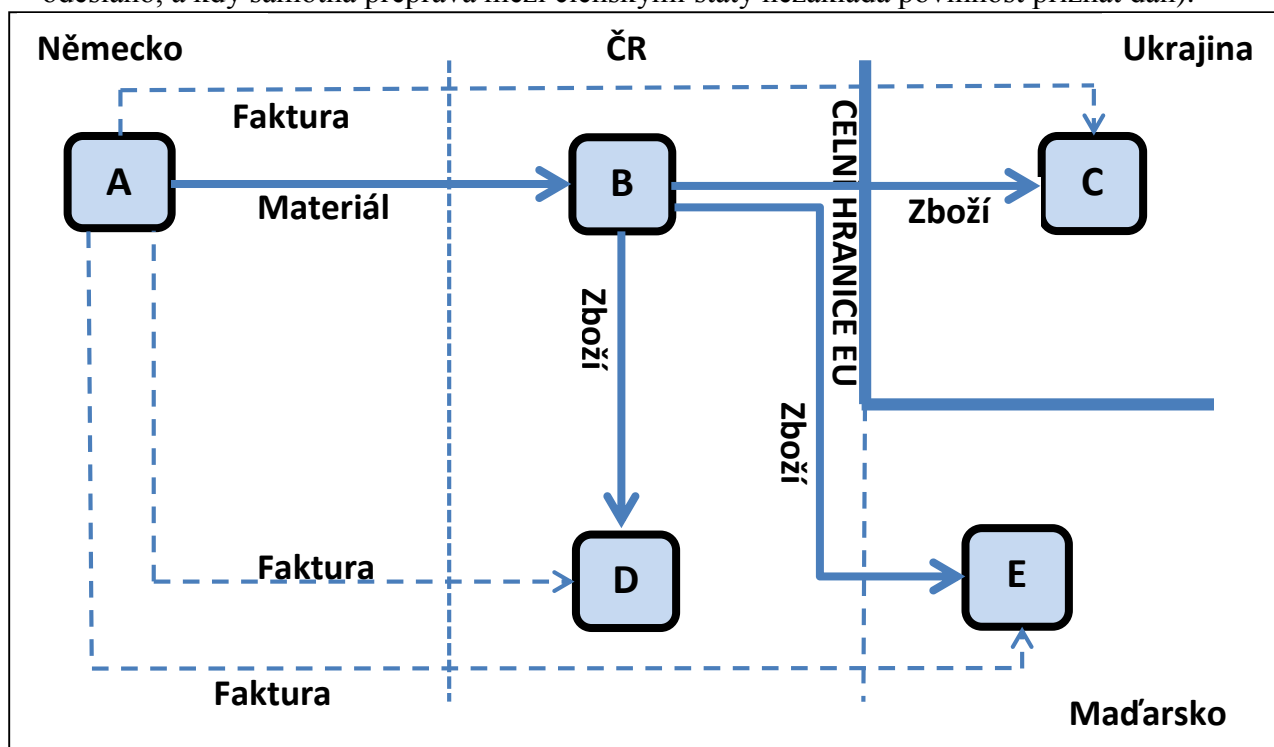
I zde je nutno aplikovat princip dvou samostatných plnění. Nejdříve tedy opět dojde z pohledu německého výrobce A k osvobozenému dodání zboží do jiného členského státu a z pohledu českého zprostředkovatele B k pořízení zboží z jiného členského státu, u kterého musí zprostředkovatel B přiznat českou DPH v režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce.

Druhým samostatným plněním je tuzemské dodání zboží mezi českým zprostředkovatelem B a českým výrobcem C, u kterého musí přiznat daň český zprostředkovatel B.

Obdobně jako u prodejní komise i v tomto případě se v souladu s § 21 odst. 5 písm. g) zákona jak zdanitelné plnění mezi německým dodavatelem A a zprostředkovatelem B, tak zdanitelné plnění mezi zprostředkovatelem B a českým výrobcem C považují za uskutečněná ve stejný okamžik, a v tomto případě je to dnem dodání třetí osobou (v tomto případě německý dodavatel A). V souladu se závěry výše uvedeného Koordinačního výboru by však zprostředkovatel měl přiznat daň ve vztahu k pořízení zboží z jiného členského státu v návaznosti na datum vystavení daňového dokladu německého dodavatele A, a nikoliv v návaznosti na okamžik vzniku povinnosti přiznat daň z dodání zboží českému výrobcí C.

5.2.5 Přemístění zboží za účelem kompletace finálního výrobku

Jestliže si subjekt z jiného členského státu zašle do České republiky zboží za účelem jeho kompletace a následného přímého dodání zboží zákazníkům tohoto subjektu, musí počítat s tím, že mu v České republice vzniknou dodatečné daňové povinnosti (na rozdíl od situace, kdy subjekt z jiného členského státu zašle do České republiky na opravu nějaké zařízení s následným vrácením opraveného zboží zpět do členského státu, odkud bylo zboží původně odesláno, a kdy samotná přeprava mezi členskými státy nezakládá povinnost přiznat daň).



Zdroj: vlastní

Německá společnost A zašle svůj materiál plátcí daně B do České republiky. Plátce daně B z materiálu vyrobí finální výrobek, který stále zůstává ve vlastnictví německé společnosti A. Hotové výrobky jsou dále přepraveny přímo k zákazníkům C, D a E německé společnosti A. Německá společnost fakturuje zákazníkům C, D a E cenu hotových výrobků. Plátce daně B fakturuje německé společnosti A zpracovatelské služby.

Vzhledem k tomu, že materiál ve vlastnictví německé společnosti A není po provedení zpracovatelských prací vrácen zpět do Německa, je nutno na přepravu materiálu z Německa do České republiky pohlížet jako na přemístění zboží z jiného členského státu, které je předmětem české DPH. Německá společnost se v souladu s § 6g zákona stává tzv. identifikovanou osobou a jako identifikovaná osoba je povinna přiznat v souladu s § 108 odst. 1 písm. b) zákona z tohoto přemístění DPH v České republice. Vzhledem k tomu, že identifikovaná osoba nemá nárok na odpočet daně, je pro německou společnost A vhodnější se zaregistrovat jako plátce daně (v případě dodání hotových výrobků na území České republiky či do jiného členského státu by se německá společnost A stejně musela registrovat jako plátce daně). Německá společnost A vykáže přemístění zboží v režimu přenesení daňové povinnosti v souladu s § 25 odst. 2 zákona k okamžiku, kdy zboží vstoupí na území České republiky. Německá společnost A vykáže přemístění zboží rovněž ve svém kontrolním hlášení (a při překročení ročního limitu 8 000 000 Kč ji vznikne v České republice rovněž povinnost vykazovat toto přemístění zboží ve výkazech Intrastat).

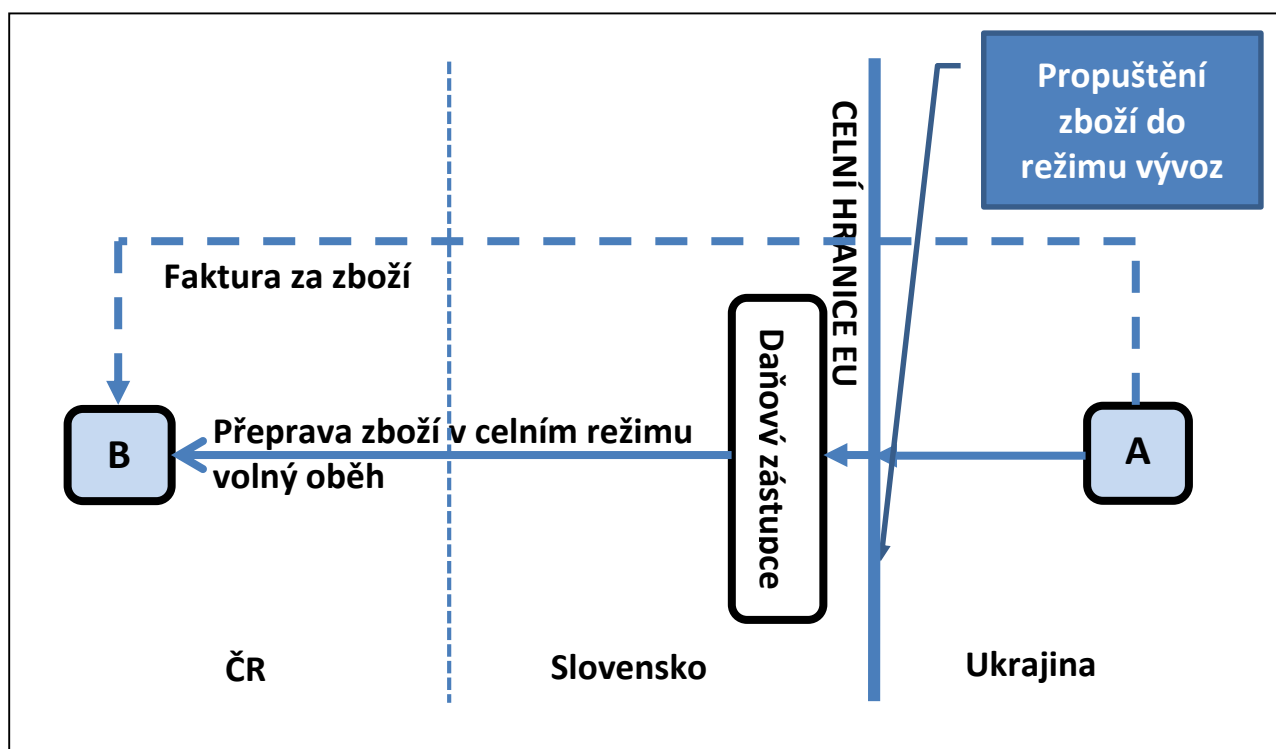
Následná dodání zboží hotových výrobků budou představovat dodání zboží s místem plnění v České republice, jelikož přeprava bude zahajována v místě plátce daně B na území České republiky. V případě dodání zboží zákazníkovi D na území České republiky se bude jednat o tuzemské zdanitelné plnění, z kterého musí německá společnost A přiznat českou DPH, s výjimkou případů, kdy určité konkrétní zboží je osvobozeno od daně nebo je předmětem režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce. Německá společnost A vykáže tato tuzemská zdanitelná plnění v českém přiznání k dani z přidané hodnoty a v kontrolním hlášení.

Dodání zboží zákazníkovi E do jiného členského státu představuje (při splnění podmínek uvedených v § 64 zákona) osvobozené dodání zboží do jiného členského státu, které německá společnost A vykáže v českém přiznání k dani z přidané hodnoty a rovněž v českém souhrnném hlášení. Dodání zboží zákazníkovi C na Ukrajinu bude při splnění podmínek uvedených v § 66

zákonu považováno za osvobozené dodání zboží při jeho vývozu z EU a německá společnost A ho rovněž musí vykázat ve svém českém přiznání k dani z přidané hodnoty.

5.2.6. Přemístění zboží dovezeného ze státu mimo EU

Obvykle je zboží dovážené do České republiky ze států mimo EU přepraveno až do České republiky v celním režimu vnější tranzit a zde je propuštěno do celního režimu volný oběh. V některých případech je však dovážené zboží propuštěno do celního režimu volný oběh již na vnějších celních hranicích EU a další přeprava do místa určení probíhá v celním režimu volný oběh. Takový dovoz musí být pro účely DPH vykázán následujícím způsobem.



Zdroj: vlastní

Plátce daně A dováží zboží z Ukrajiny. Zboží je na ukrajinsko-slovenské hranici propuštěno do celního režimu volný oběh. Přepravu si zajišťuje sám plátce daně A.

Dovoz zboží je obecně předmětem daně²³³ a jeho místo plnění se nachází v členském státě, na jehož území se zboží nachází při jeho vstupu do EU. Jestliže je však zboží při jeho vstupu na území EU propuštěno do vnějšího tranzitu či jiného režimu, ve kterém nevzniká povinnost

²³³ Čl. 2 odst. 1 písm. d) Směrnice

daňová povinnost, přechýlí se místo plnění do členského státu, kde je daný režim ukončen²³⁴. Jestliže je tedy dovážené zboží propuštěno do celního režimu volný oběh již na Slovensku, nemůže ve vztahu k dovozu zboží dojít k přechýlení místa plnění do České republiky. Místo plnění u tohoto dovozu zboží se tedy nachází na Slovensku a zde je dovoz zboží i předmětem daně.

Jestliže se však dovoz zboží uskuteční v jiném členském státě, než v členském státě, kde dochází k ukončení přepravy dováženého zboží, je takový dovoz zboží osvobozen v členském státě dovozu od daně za podmínky, že následné dodání (přeprava) zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně jako osvobozené dodání zboží do jiného členského státu²³⁵.

Výše uvedené ustanovení Směrnice bylo transponováno i do slovenského zákona o DPH. Osvobození od daně při dovozu zboží lze na Slovensku v tomto případě uplatnit, když je následné dodání do jiného členského státu osvobozeno od daně a když dovozce nebo jeho zástupce poskytnou v okamžiku dovozu své slovenské daňové identifikační číslo nebo daňové identifikační číslo svého slovenského daňového zástupce, daňové identifikační číslo svého odběratele v jiném členském státě nebo své daňové identifikační číslo přidělené v jiném členském státě a důkaz o tom, že dovážené zboží má být odesláno do jiného členského státu²³⁶.

Jestliže tedy český plátce daně nechce platit DPH při dovozu na Slovensku, musí se buďto na Slovensku zaregistrovat k DPH nebo se nechat zastupovat daňovým zástupcem²³⁷.

Daňovým zástupcem může být pouze osoba se sídlem nebo místem bydliště na Slovensku a tento daňový zástupce požádá o přidělení zvláštního identifikačního čísla, pod kterým bude jménem dovozce (v daném případě jménem českého plátce daně B) podávat DPH přiznání a Souhrnné hlášení²³⁸, ve kterých vykáže osvobozené dodání zboží do jiného členského státu na české daňové identifikační číslo plátce daně.

Při splnění těchto podmínek nevznikne českému plátcovi daně B povinnost přiznat na Slovensku DPH z dovozu zboží. Pro účely české DPH se nemůže jednat o dovoz zboží (místo plnění u

²³⁴ Čl. 60 a 61 tamtéž

²³⁵ Čl. 143 odst. 1 písm. d) tamtéž

²³⁶ § 48 odst. 3 zákona č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

²³⁷ § 5 odst. 1 písm. d) tamtéž

²³⁸ § 69a zákona č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

dovozu není v České republice). Přeprava zboží ve volném oběhu ze Slovenska do České republiky bude považována v souladu s § 16 odst. 5 písm. b) zákona za přemístění zboží z jiného členského státu. Plátce daně tak přizná daň v rámci režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce, vykáže tento „dovoz“ zboží na ř. 3 českého přiznání k dani z přidané hodnoty jako pořízení zboží z jiného členského státu, a to k okamžiku přemístění daného zboží do České republiky. Počínaje 1. lednem 2016 musí tuto transakci vykázat i v kontrolním hlášení v oddílu A.2.

Obdobně by plátce daně musel postupovat v případě, že by zboží dovážel přes Německo a propouštěl zboží do celního oběhu volný oběh již v Německu. Tento dovoz zboží bude v Německu osvobozen od daně, jestliže osoba povinná uhradit dovozní DPH má v okamžiku dovozu přiděleno DPH identifikační číslo nebo DPH identifikační číslo svého fiskálního zástupce, sdělí daňové identifikační číslo odběratele přidělené v jiném členském státě a doloží, že dovážené zboží je určeno pro dodání (přepravu) do jiného členského státu²³⁹.

5.2.7. Konsignační sklad zahraničních dodavatelů zboží

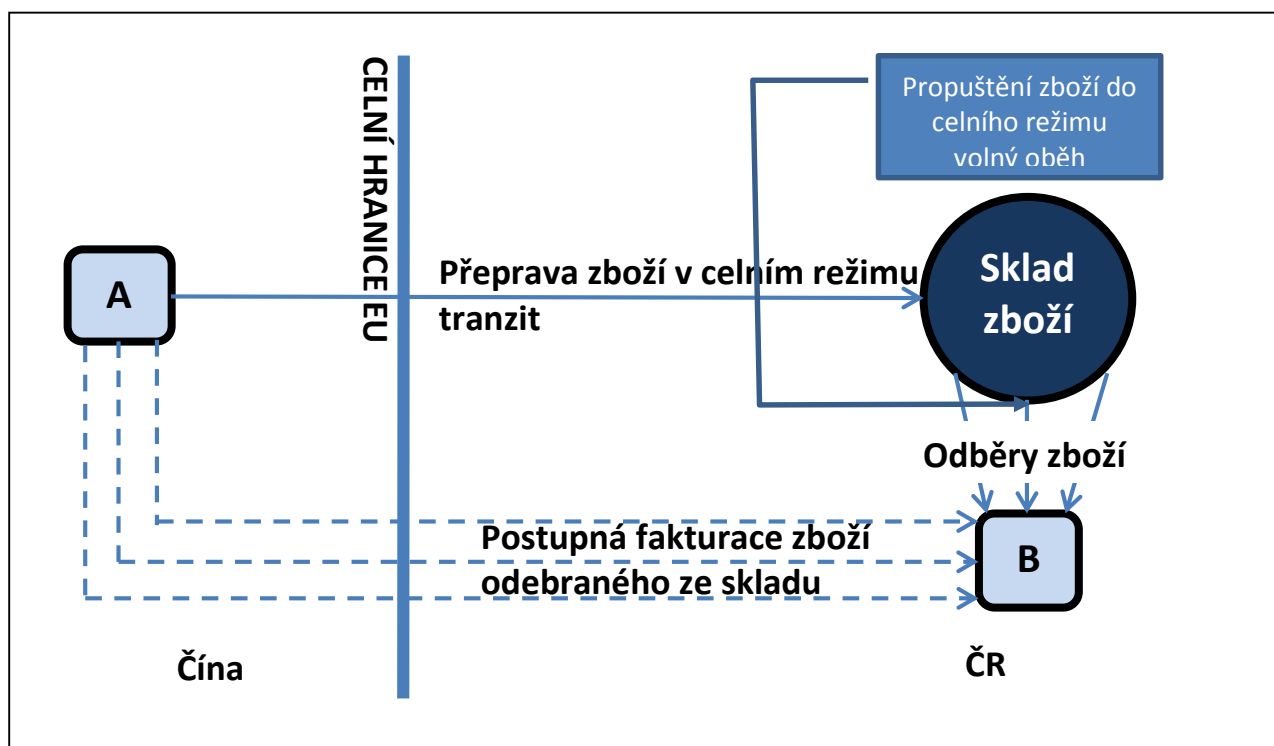
Zákon obsahuje „zjednodušené“ postupy pro případ, kdy dodavatel registrovaný k dani v jiném členském státě dodává zboží českému odběrateli, který je plátce daně, prostřednictvím konsignačního skladu, kdy je zboží uskladněno v blízkosti odběratele či přímo v jeho prostorách, a odběratel si odebírá zboží dle svých potřeb (tzv call-off stock, viz v části 4.2.).

Tyto postupy však neplatí v případě, že dodavatelem zboží nebude osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, nýbrž dodavatel usazený mimo EU, který není v žádném členském státě registrován k DPH.

Český plátce daně B odebírá zboží od čínského dodavatele A. Dle sjednaných dodacích podmínek je čínský dodavatel A povinen zajistit přepravu zboží z Číny do celního skladu na území České republiky s tím, že český plátce si bude zboží z tohoto celního skladu postupně odebírat a hradit bude čínskému dodavateli A až zboží odebrané z tohoto celního skladu. Zboží v celním skladu zůstává ve vlastnictví čínského dodavatele A, ten platí provozovateli celního

²³⁹ § 5 odst. 1 bod 3 Umsatzsteuergesetz

skladu za uskladnění zboží a další související služby. Propuštění zboží do celního režimu volný oběh v okamžiku odebrání zboží z celního skladu zajišťuje plátce daně B.



Zdroj: vlastní

Přestože zboží je dodáváno osobou neusazenou v České republice a je určeno pro jednoho konkrétního odběratele, nelze aplikovat postup dle § 16 odst. 4 zákona, jelikož čínský dodavatel A není registrován k DPH v jiném členském státě. A vzhledem k tomu, že za okamžik zahájení přepravy spojené s dodáním zboží je nutno považovat až zahájení přepravy v celním skladu na území České republiky, nachází se místo plnění ve vztahu k dodávanému zboží na území České republiky, a jestliže dodávané zboží nebude podléhat osvobození od daně nebo se na něj nebude vztahovat režim přenesení daňové povinnosti na příjemce, stane se čínský plátce A dnem prvního odebrání zboží z celního skladu plátcem daně a bude povinen přiznávat z takto dodávaného zboží českou DPH. A to nehledě na fakt, že zboží propouští do celního režimu volný oběh sám český odběratel B (kdyby zboží propouštěl do celního režimu volný oběh na území České republiky sám čínský dodavatel A, vzniká mu obecně povinnost registrace k DPH v České republice, i kdyby zboží nebylo dodáváno přes konsignační sklad²⁴⁰).

²⁴⁰ V souladu s § 7 odst. 2, poslední věta, zákona se za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz uskutečnila, považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.

Čínský dodavatel A bude v českém přiznání k dani z přidané hodnoty vykazovat jednotlivé odběry z konsignačního skladu a zároveň je bude uvádět ve svém kontrolním hlášení.

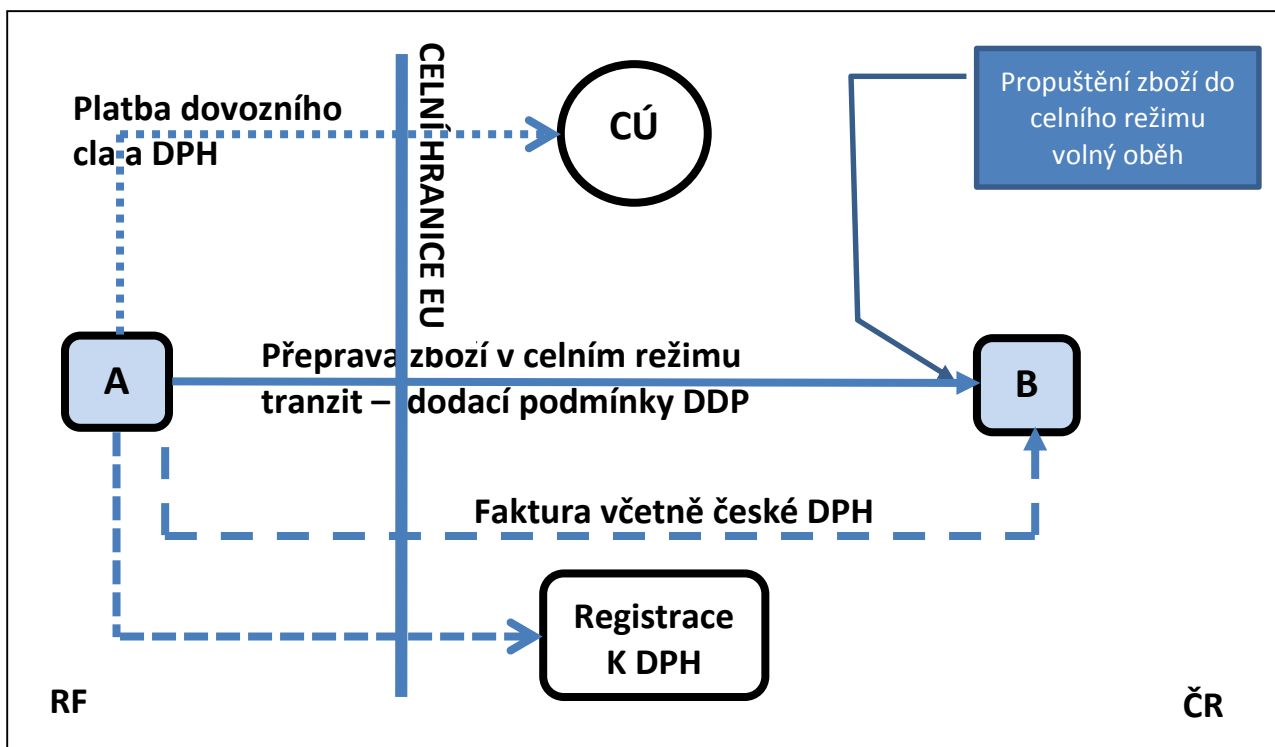
Pozice čínského dodavatele se změní, jestliže bude schválen vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona (sněmovní tisk č. 717). Součástí tohoto zákona je i navrhovaná novela zákona o dani z přidané hodnoty, která by měla zavést režim přenesení daňové povinnosti na dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, jestliže dodavatel je osobou neusazenou v tuzemsku, která není registrovaná jako plátce, a odběratelem je plátce daně. Jestliže bude navrhovaná novela schválena (v okamžiku přípravy této práce se nacházela ve druhém čtení v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky), osobou povinnou přiznat daň se stane ve výše uvedeném případě plátce daně A. Jestliže by se však čínský dodavatel A stal plátcem ještě před nabytím účinnosti tohoto zákona, byl by povinen přiznávat daň i po schválení této novely, jelikož režim přenesení daňové povinnosti se uplatní pouze tehdy, jestliže dodavatel není registrován k DPH v České republice (ledaže by požádal o zrušení registrace).

5.2.8. Dovoz zboží v rámci řetězového obchodu

Jestliže k dovozu zboží ze států mimo EU dochází v rámci řetězového obchodu, je i zde nutno aplikovat režim přiřazení přepravy k jednomu dodání zboží s tím, že zbývající dodání je / jsou dodáním zboží bez přepravy. Navíc však je nutno zohlednit již výše zmíněné speciální ustanovení týkající se dodání zboží, jehož přeprava započala mimo území EU a které bylo v některém z členských států dodatelem zboží propuštěno do celního režimu volný oběh. V takovém případě se za místo plnění u dodání zboží po jeho propuštění do celního režimu volný oběh uskutečněném osobou povinnou přiznat daň z titulu dovozu zboží považuje členský stát, kde má místo plnění samotný dovoz zboží²⁴¹.

Toto pravidlo bylo transponováno do zákona ustanovením § 7 odst. 2. Z tohoto pravidla vyplývá, že jestliže dodavatel zajišťuje propuštění zboží do celního režimu volný oběh na území České republiky, dodání tohoto zboží dodatelem po propuštění dováženého zboží do celního režimu volný oběh v České republice bude mít místo plnění v České republice.

²⁴¹ Čl. 32 Směrnice



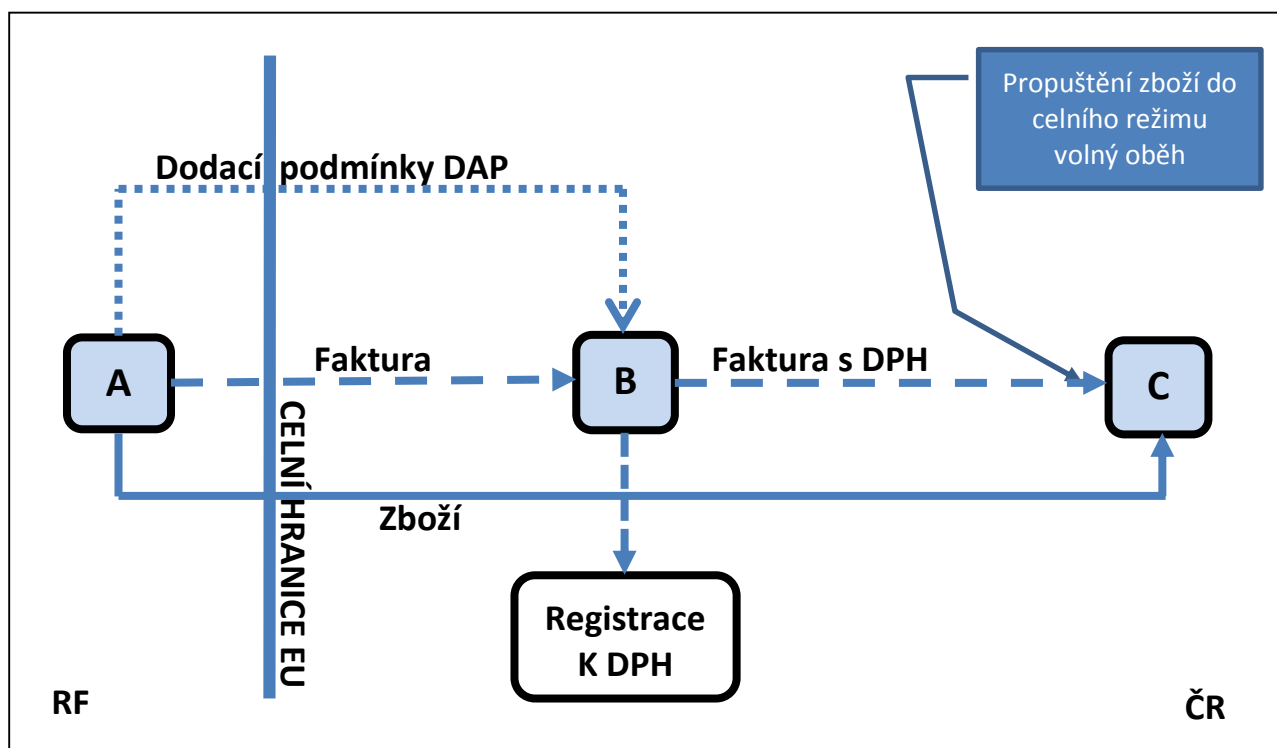
Zdroj: vlastní

Plátce daně B nakupuje suroviny od ruského dodavatele A na dodacích podmínkách Incoterms DDP. Ruský dodavatel A musí zajistit celní formality spojené s dovozem zboží do EU (České republiky). Zboží je přepraveno do České republiky v režimu vnější tranzit a zde celní zástupce ruského dodavatele A zajistí proclení a propuštění zboží do celního režimu volný oběh. Ruskému dodavateli A tak vznikla povinnost zaplatit v České republice dovozní clo a DPH, a to přímo celním orgánům.

Kromě toho však samotné dodání zboží plátcí daně představuje dodání zboží s přepravou, jehož místo plnění se nachází v České republice. Vzhledem k tomu, že až na výjimky uvedené v zákoně se na tuzemské dodání zboží neaplikuje režim přenesení daňové povinnosti, vzniká zatím ruskému dodavateli A z titulu tohoto dodání zboží povinnost registrace k DPH v České republice. Plátcem se ruský dodavatel A stává prvním takto realizovaným dodáním zboží a při fakturaci zboží musí postupovat dle obecných podmínek stanovených zákonem.

Jestliže se jednalo o dvoustranný obchod, povinnost registrace by ruskému dodavateli A vůbec nevznikla, jestliže by zboží bylo dodáno na dodacích podmínkách např. DAP, kdy celní formality související s dovozem zajišťuje kupující (v tomto případě plátce daně A).

Jakmile se do dovozu zboží zapojí více subjektů, je už opět nutno zohlednit i princip přiřazení přepravy jednomu dodání zboží.



Zdroj: vlastní

Plátce daně C nakupuje zboží od své německé mateřské společnosti B, která ho sama nakupuje od čínského výrobce A. Zboží je přepraveno přímo z Číny do skladu plátce daně C v České republice. Propuštění zboží do celního režimu volný oběh zajišťuje v České republice plátce daně C.

Vzhledem k tomu, že propuštění zboží do celního režimu volný oběh zajišťuje v České republice plátce daně C, nehrozí německé společnosti povinnost registrace k DPH v České republice podle předcházejícího pravidla. Nicméně stále ji hrozí riziko, že ji tato povinnost vznikne na základě principu přiřazení přepravy jednomu dodání zboží.

Jestliže by mezi čínským výrobcem A a německou společností B byly sjednány dodací podmínky Incoterms DAP – sklad plátce daně A v České republice, bude přeprava zboží přiřazena již k dodání zboží mezi čínským výrobcem A a německou společností B. To však znamená, že dodání zboží mezi německou společností B a plátcem daně C bude představovat

dodání zboží bez přepravy, které se uskuteční až poté, co bylo zboží přepraveno do místa určení v České republice, tj. bude se jednat o dodání zboží s místem plnění v České republice.

Až na výjimky uvedené v zákoně se na toto dodání zboží neaplikuje režim přenesení daňové povinnosti na příjemce a německé společnosti B vzniká zatím povinnost registrace k DPH v České republice. Plátcem se německá společnost B stává uskutečněním prvního dodání zboží tímto způsobem. Německá společnost tedy musí fakturovat takto dodané zboží s českou DPH a musí toto dodání vykázat na ř. 1 nebo 2 svého českého přiznání k dani z přidané hodnoty.

Jestliže by v obchodním řetězci figurovalo ještě více osob, přičemž přepravu by zajišťoval již čínský výrobce A, vznikne povinnost registrace k DPH v České republice všem dodavatelům účastnícím se dodání (dovozu) zboží s výjimkou čínského výrobce.

Jestliže by přepravu zajišťoval naopak plátce daně C nebo i zřejmě německá společnost B, bylo by možné přiřadit přepravu až k dodání mezi německou společností B a plátcem daně C. Takové dodání by mělo místo plnění v Číně, kde byla zahájena přeprava a německé společnosti B nevzniká povinnost registrace k DPH v České republice z titulu této transakce (dokud nebude zajišťovat celní formalities související s dovozem zboží v České republice).

6. Závěr

V úvodu své disertační práce jsem si vytýčil několik základních cílů, a to (i) zmapovat dosavadní a možný budoucí vývoj systému fungování DPH v oblasti intrakomunitárních transakcí a jeho právní rámec, (ii) analyzovat předmětná ustanovení relevantních právních předpisů ve světle tvořící se judikatury Soudního dvora EU i národních soudů jednotlivých členských států EU a (iii) aplikovat výsledky provedené analýzy na konkrétní vybrané transakční typy.

Vývoj systému fungování DPH v oblasti intrakomunitárních transakcí

Z analýzy dosavadního vývoje a možných plánů v této oblasti uvedené v druhé kapitole této práce, především dovozují, že současná přechodná úprava musí být upravena, aby odstranila některé aplikační problémy a zjednodušila systém fungování DPH, jelikož v současné podobě začíná být spíše překážkou pro další rozvoj jednotného vnitřního trhu. Jako hlavní překážky bych uvedl především následující charakteristické rysy současné přechodné úpravy:

- vytváří překážky pro samotné obchodování, jelikož realizace obchodu mezi členskými státy je v mnoha případech dokonce komplikovanější než zboží vyvážet mimo Evropskou unii
- přináší vysoké náklady a velkou administrativní zátěž na podnikání v rámci EU, jelikož náklady na plnění souvisejících daňových povinností jsou nepřiměřeně vysoké, DPH uhrazená v jiných členských státech je vracena se značným zpožděním a rovněž na straně finančních orgánů musí být vynakládány stále větší náklady na výběr daně
- vytváří nepřiměřené riziko pro podniky, jelikož boj s daňovými podvody zároveň vede k vytváření stále složitějšího daňového systému i pro legitimní podniky a k vytváření různých odchylek na úrovni jednotlivých členských států, což vede ke stále se zvyšující se právní nejistotě.

Zároveň jsem došel k závěru, že jako neudržitelné se však jeví zachování původního plánu definitivního systému DPH založeného na principu zdanění ve státě dodavatele. Jak vyplývá z nejnovějších aktivit Komise, jako nejpravděpodobnější se momentálně jeví zavedení definitivního systému zdanění ve státě určení dodání zboží (státě spotřeby), přičemž daň tohoto

členského státu by však dodavatel přiznával ve „svém“ členském státě, kde je usazen, a takto přiznaná daň by byla prostřednictvím finančních orgánů přerozdělována do členských států spotřeby (rozšířená obdoba současného systému „Mini-One-Stop-Shop“ s tím, že by si však plátcí daně mohli prostřednictvím tohoto systému uplatňovat i nárok na odpočet daně uhrazené v členských státech spotřeby). Tato koncepce však vyžaduje mnohem lepší spolupráci finančních orgánů všech členských států, jelikož členské státy spotřeby budou do značné míry závislé na fungování finančních orgánů členského státu dodavatele.

Takto významnou změnu současné přechodné úpravy lze realizovat pouze v delším časovém horizontu. Jestliže návrh novely Směrnice má být dle plánu Komise připraven do konce roku 2017, nelze zavedení definitivního systému DPH ve výše uvedené podobě do praxe očekávat dříve, než v roce 2020, ale spíše ještě později. Proto do té doby budou muset podniky fungovat v současné přechodné úpravě, která dozná určitých změn zaměřených především na snížení objemu daňových úniků u intrakomunitárních plnění. Mělo by se jednat především o změny, které by mělo zjednodušit a zefektivnit spolupráci finančních orgánů jednotlivých členských států. Zároveň by mohlo dojít k úpravě podmínek vymezujících stanovení sazeb daně jednotlivými členskými státy a taktéž by mohly členské státy získat větší volnost při zavádění režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce (tzv. režim reverse-charge) u lokálních zdanitelných plnění.

Ve druhé kapitole této práce je stručně načrtnut základní právní rámec fungování daně z přidané hodnoty v Evropské unii jako nejvíce harmonizované daně (společně se spotřebními daněmi). Zde bych především vyzdvihl stále vzrůstající úlohu Soudního dvora EU, jehož závěry hrají v oblasti intrakomunitárních plnění zcela zásadní roli a v mnoha případech představují dle mého názoru již spíše dotváření práva, než interpretaci existujících právních norem, jelikož samotná Směrnice neobsahuje potřebná ustanovení.

Přitom z postupně tvořící se judikatury Soudního dvora EU je dle mého názoru možno též vysledovat zcela zjevnou tendenci, že v rámci boje proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je Soudním dvorem EU mnohdy upřednostňována zásada boje proti daňovým únikům na úkor zásady právní jistoty, resp. zásady ochrany legitimního očekávání. A vzhledem k precedenčnímu charakteru závěrů Soudního dvora EU se principy a pravidla obsažená v rozsudcích Soudního dvora EU následně promítají do judikatury národních soudů jednotlivých členských států a taktéž do národních legislativ

jednotlivých členských států. Takto dotvářená národní legislativa jednotlivých členských států pak nepřispívá k jednotě daňových pravidel umožňujících řádné fungování jednotného vnitřního trhu.

Za novou a velice významnou tendencí posledních let považuji také zvyšující se význam nově vznikajících institucí a orgánů jako jsou „Fórum EU pro DPH“ nebo „Skupina odborníků na DPH“, které vydávají závěry a stanoviska, která sice nejsou právně závazná ani pro členské státy, ani pro Komisi a ani pro podniky, ale významným způsobem mohou ovlivňovat interpretaci současných předpisů a také mají vliv právě na další vývoj v této oblasti.

Analýza relevantních právních předpisů ve světle tvořící se judikatury Soudního dvora EU i národních soudů jednotlivých členských států EU

Studium pramenů využitých pro vypracování této disertační práce mi umožnilo v rámci třetí kapitoly analyzovat relevantní ustanovení Směrnice, která je základním kamenem fungování přechodné úpravy systému daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Na rozdíl od Šesté směrnice, která ji přecházela, jsou relevantní ustanovení Směrnice vztahující se k mezinárodnímu obchodu se zbožím ve většině případů jazykově srozumitelná, ale při jejich výkladu je nutno vždy zohlednit i samotné záměry a cíle přechodné úpravy fungování DPH v EU.

Na základě provedené analýzy jsem došel k závěru, že daná ustanovení Směrnice nepostihují (neregulují) některé, dnes již zcela běžné typy obchodních transakcí jako jsou řetězové obchody se zbožím nesplňující podmínky pro aplikaci zjednodušených postupů u tzv. třístranných obchodů“ nebo intrakomunitární dodávky zboží prostřednictvím konsignačních skladů umístěných u odběratele v jiném členském státě. To má pak za následek, že podmínky pro jejich aplikaci se v jednotlivých členských státech různí, což vede k roztáčení spirály zvyšujících se požadavků na podniky účastnící se mezinárodního obchodu se zbožím.

Jako negativní element ohrožující mezinárodní obchod se zbožím v rámci EU mi z provedené analýzy vyplynul i fakt, že většina existujících ustanovení Směrnice, která by měla regulovat intrakomunitární plnění mají sice závazný charakter (tzv. „must“ provisions), ale Směrnice poskytuje členským státům určitou volnost především ve vztahu k opatřením, která by měla napomáhat řádné správě a výběru daně.

Jak ukazuje i porovnání relevantních ustanovení národních předpisů některých členských států, k harmonizaci pravidel regulujících intrakomunitární plnění nepřispívá ani fakt, že jednotlivé členské státy v rámci boje proti daňovým únikům stanoví nové a nové formální podmínky pro podniky účastnící se těchto plnění.

Následné porovnání s relevantními ustanovení zákona v rámci téže kapitoly mne vede k závěru, že Česká republika v podstatě transponovala všechna posuzovaná závazná ustanovení Směrnice týkající se intrakomunitárních plnění v odpovídajícím rozsahu a duchu odpovídajícím záměrům Směrnice. Výjimkou je § 64 zákona, který podmiňuje, na rozdíl od Směrnice, uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu tím, že plátce daně musí mít k dispozici daňové identifikační číslo odběratele. Nicméně, tento výklad Směrnice byl založen až judikaturou Soudního dvora EU, a ani jednotlivé soudy členských států nepřistupují k této otázce konzistentně. Ve vztahu k vývozu zboží do států mimo Evropskou unii je pak v rozporu se Směrnicí ustanovení zákona, dle kterého se za daňový doklad považuje rozhodnutí celního orgánu (úřadu) o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z EU. Směrnice i v tomto případě za daňový doklad požaduje dodavatelskou fakturu obsahující požadované náležitosti. Tento nedostatek by však měl být odstraněn novelou zákona, která se nachází ve schvalovacím řízení.

Stěžejní část práce představuje kapitola čtvrtá, ve které jsem provedl analýzu, dle mého názoru, nejvýznamnějších pravidel regulujících mezinárodní obchod se zbožím v rámci Evropské unie či významných typových transakcí, jejichž daňový režim se naopak z důvodů chybějící regulace stává komplikovaným.

Největší pozornost jsem v této části své práce zaměřil na studium judikatury Soudního dvora EU. Za nejvýznamnější v oblasti intrakomunitárních plnění považuji rozsudky Soudního dvora EU ve věci C-245/04, EMAG Handel Eder OHG a ve spojených věcech C-354/03, Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd a C-484/03 Bond House Systems Ltd. První z nich položil základ pro zdanění řetězových obchodů mezi více podniky spojených s jednou přepravou zboží na základě principu přiřazení přepravy pouze k jednomu z uskutečněných, na sebe navazujících plnění. Druhý z nich pak vytýčil cestu, jak přistupovat k otázce možné účasti podniků v daňových podvodech.

Nejdříve jsem se zabýval rozbořem na první pohled jednoduchých pravidel pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, a to především způsobem, jakým musí podniky prokazovat, že zboží opustilo území daného členského státu a bylo přepraveno do jiného členského státu.

Jednou z podmínek, která musí být splněna, aby si podniky mohly uplatnit nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, je, že zboží opustí území daného členského státu, a to v množství, v jakém bylo pro účely dodání do jiného členského státu dodáno. Přímou úměrou s tím, jak roste objem daňových podvodů souvisejících s intrakomunitárními plněními, zvyšují se i formální požadavky jednotlivých členských států v této oblasti, přičemž jsou tyto požadavky v jednotlivých členských státech značně odlišné.

Některé dodací podmínky se stávají z pohledu DPH rizikovými, jedná se především o případy, kdy přepravu do jiného členského státu zajišťuje odběratel. Jestliže se podniky chtějí při dodání zboží do jiného členského státu vyhnout riziku, že jim bude doměřena daň, jelikož odběratel zboží do jiného členského státu nepřepravil, musí být schopny doložit, že jednaly v dobré víře a že přijaly všechna rozumně očekávatelná opatření, aby se ujistily, že podmínky pro uplatnění osvobození byly splněny.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora EU, musí být splněny především hmotněprávní podmínky stanovené předpisy EU a nárok na osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu nelze odmítnout jen na základě nesplnění formálních požadavků stanovených členským státem s výjimkou případů, kdy se daný podnik úmyslně podílel na daňovém podvodu nebo kdy nesplnění formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění hmotněprávních požadavků. Nehledě na tuto judikaturu se však některé členské státy snaží i nadále podmiňovat uplatnění osvobození od daně splněním i všech formálních podmínek stanovených národními legislativami jednotlivých členských států.

Vedle této podmínky se v poslední době diskutuje i další podmínka uvedená v zákoně, a to, že zákazník je registrován k dani v jiném členském státě. Jak je již uvedeno výše, zatímco z judikatury Soudního dvora lze dovodit, že hmotněprávní podmínkou je, že odběratel je osobou povinnou k dani, zákon stanoví přísnější podmínku, že odběratel je registrován k dani v jiném

členském státě, přičemž i Nejvyšší správní soud ČR se zatím přiklání, dle mého názoru ne zcela správně, k užší interpretaci této podmínky.

Judikatura Soudního dvora EU přinesla rovněž důležitý výklad, že nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nelze podmiňovat žádnou lhůtou pro zahájení či ukončení přepravy zboží do jiného členského státu. Musí však vždy existovat časová a věcná vazba mezi dodáním zboží a jeho přepravou. Domnívám se však, že posouzení splnění této podmínky bude mnohdy značně komplikované.

I když jsou výše uvedené podmínky splněny, podnik dodávající zboží do jiného členského státu, chce-li si být jist, že mu finanční orgány neodepřou nárok na odpočet daně ani nárok na osvobození od daně, musí v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora přijmout náležitá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby si ověřil, že jím uskutečněné dodání zboží nepovede k daňovému podvodu, resp. zda se tímto dodáním nezapojil do řetězového obchodu stíženého daňovým podvodem, přičemž tento daňový podvod mohl být realizován na jakémkoli stupni daného řetězového obchodu (a dle judikatury soudů Velké Británie dokonce i mimo něj, jestliže daný řetězový obchod slouží k zakrytí daňového podvodu uskutečněného mimo něj). Jestliže finanční orgány zjistí, že řetězový obchod byl stížen daňovým podvodem a podnik dodávající zboží do jiného členského státu věděl nebo mohl vědět, že k daňovému podvodu došlo, zamítnou mu nárok na odpočet daně u přijatých souvisejících zdanitelných plnění nebo mu nepřiznají osvobození od daně u zboží dodaného do jiného členského státu. Přitom není nutné, aby daný dodavatel věděl nebo mohl vědět, v čem přesně daný daňový podvod spočívá. Stejně tak není nutné, aby tento postup byl zakotven v národní legislativě daného členského státu.

Dalším, zcela zásadním a základním pravidlem, které musí znát každý podnik účastnící se řetězových obchodů a které bylo předmětem mého zkoumání, je princip přiřazení přepravy pouze k jednomu z na sebe navazujících dodání zboží, která tvoří daný řetězový obchod. Jedná se o pravidlo, které není obsaženo přímo ve Směrnici ani jiném právním předpise EU, ale které bylo postupně rozpracováno právě v rozsudcích Soudního dvora EU.

V souladu s dnes již ustálenou judikaturou Soudního dvora EU představuje dodání zboží, ke kterému je přeprava přiřazena, pro účely DPH dodání zboží spojené s přepravou a všechna ostatní dodání v řetězovém obchodu jsou pak dodáním zboží bez přepravy, přičemž každé

dodání v rámci řetězového obchodu může začít teprve poté, co je ukončeno předcházející dodání zboží. Toto pravidlo je nutno uplatnit vždy, kdy se daného řetězového obchodu účastní minimálně tři subjekty, může jich však být i mnohem více. Teoreticky je dle mého názoru nutno toto pravidlo zkoumat i v případě tzv. třístranných obchodů splňujících podmínky pro aplikaci zjednodušených postupů.

Taktéž jsem došel k závěru, že by se tento princip měl uplatnit jak na řetězové obchody uvnitř Evropské unie, tak na řetězové obchody související s vývozem zboží z Evropské unie či s dovozem zboží do Evropské unie.

Vzhledem k tomu, že dodavatel je ve značné míře závislý na informacích, které obdrží od svého odběratele, je nutno při aplikaci tohoto pravidla vycházet především ze záměru odběratele dodat zboží do jiného členského státu. Na přiřazení přepravy k jednomu z dodání má však také rozhodující vliv i okamžik, kdy dojde k „dodání zboží“ mezi odběratelem a dalším subjektem zapojeným do daného řetězového obchodu, tj. kdy dojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník z odběratele na další osobu zapojenou do daného řetězového obchodu.

Jak ukázala analýza relevantní judikatury, interpretace pojmu „dodání zboží“ není jednoznačná, přestože představuje jeden ze základních konceptů fungování systému DPH v Evropské unii. Došel jsem k závěru, že na stanovení okamžiku „dodání zboží“ budou mít v praxi vliv v první řadě obvykle v mezinárodním obchodu se zbožím využívané dodací podmínky Incoterms sjednané mezi dodavatelem a jeho odběratelem a mezi tímto odběratelem a další osobou účastnící se řetězového obchodu. Tyto dodací podmínky sice nevymezují přechod vlastnictví k dodávanému zboží, ale „pouze“ rozdělení nákladů na zajištění přepravy a okamžik přechodu rizik k dodávanému zboží, ale to jsou dle mého názoru právě ty aspekty ovlivňující fakt, kdo bude mít v průběhu přepravy zboží dispoziční právo k tomuto zboží, tj. právo se zbožím nakládat jako vlastník.

Z dalších konkrétních transakcí jsem se zaměřil na dodání zboží do jiného členského státu prostřednictvím konsignačního skladu. Jedná se o typ transakce, který působí podnikům komplikace především tím, že se jedná o způsob dodání zboží do jiného členského státu, který není regulován Směrnicí a přitom je velice rozšířený (tento režim umožňuje dodavatelům z jiných členských států se vyhnout za určitých podmínek registraci k dani v členském státě

odběratele). Vzhledem k tomu, že tento režim není vůbec Směrnicí regulován, většina členských států ho umožňuje využívat za velice odlišných podmínek.

Z provedeného porovnání národních předpisů vybraných členských států vyplývá, že jednotlivé členské státy odlišným způsobem stanoví podmínky především (i) ohledně doby, po kterou se zboží může nacházet v konsignačním skladě, (ii) místa, kde může být zboží v daném členském státě uskladněno či (iii) okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň odběratelem. Podnikům, které tímto způsobem dodávají zboží do jiných členských států, tak nezbyvá, než sledovat národní legislativu všech členských států, kam zboží v tomto režimu dodávají.

Aplikace výsledků provedené analýzy na konkrétní vybrané transakční typy

V závěrečné kapitole jsem aplikoval principy a pravidla popsaná v předchozích kapitolách na vybrané praktické příklady s cílem ukázat, nakolik může být v praxi pro podniky komplikované se v nich orientovat a nakolik „pouhá“ změna např. sjednaných dodacích podmínek může zásadním způsobem ovlivnit daňovou pozici jednotlivých podniků účastnících se daných transakcí, počínaje vznikem povinnosti se zaregistrovat k dani v některém dalším členském státě a konče související povinností podávat v daném členském státě daňová přiznání, vystavovat daňové doklady v souladu s národní legislativou tohoto členského státu apod.

Celkově lze uzavřít, že současná pravidla a požadavky regulující mezinárodní obchod v rámci Evropské unie jsou natolik komplikovaná a mnohdy různorodá, že se stávají samy o sobě překážkou pro další rozvoj jednotného vnitřního trhu. Náklady vynakládané podniky na to, aby bylo schopny plnit tyto požadavky a aby vůbec byly schopny sledovat předpisy jednotlivých členských států v této oblasti, významně prodražují mezinárodní obchod se zbožím uvnitř Evropské unie.

Přitom tato přechodná úpravu není schopna zabránit daňovým podvodům, dokonce lze dle mého názoru konstatovat, že „nahrává“ osobám páchajícím tyto daňové podvody. Nutno též podotknout, že bez viny nejsou ani samotné finanční orgány, jelikož nevyužívají možnosti, které jim přechodná úprava systému DPH poskytuje v boji s daňovými podvody. Tím mám na mysli především možnosti vzájemné spolupráce v podobě souběžně prováděných kontrol ve více členských státech či využívání sítě „Eurofisc“ určené pro rychlou výměnu cílených informací.

SHRNUTÍ

Současná přechodná úprava fungování DPH u intrakomunitárních plnění byla zavedena společně s jednotným vnitřním trhem a existuje již déle než 20 let, a to bez podstatných změn. Nereflektuje tak technologický vývoj a globalizaci obchodu, které ruku v ruce sebou přinášejí stále komplikovanější typy transakcí se zapojením více podniků a realizované za využití nejvyspělejších technologií. Tato přechodná úprava v současné době začíná být spíše překážkou pro další rozvoj jednotného vnitřního trhu.

Je natolik komplikovaná, že nejenom znamená vysoké náklady a velkou administrativní zátěž na podnikání v rámci Evropského společenství, ale zároveň vytváří nepřiměřené riziko pro podniky, zda jim nebude dodatečně doměřena daň či zpochybněn nárok na odpočet daně.

Proto je v poslední době patrná snaha Komise tuto současnou přechodnou úpravu nahradit definitivním systémem DPH založeným na zdanění v členském státě dodání zboží (státě spotřeby), přičemž daň tohoto členského státu by však dodavatel přiznával ve „svém“ členském státě, kde je usazen, a takto přiznaná daň by byla prostřednictvím finančních orgánů přerozdělována do členských států spotřeby. Legislativnímu vývoji je věnována druhá kapitola.

Ve druhé kapitole této práce je také stručně načrtnut základní právní rámec fungování daně z přidané hodnoty v Evropské unii jako nejvíce harmonizované daně (společně se spotřebními daněmi). Zde bych rád vyzdvihl roli Soudního dvora EU, který mnoha svými rozsudky zaplňuje mezery v legislativě EU takovým způsobem, že v mnoha případech tyto rozsudky představují již spíše dotváření práva, než interpretaci existujících právních norem. Dalším charakteristickým rysem je pak dle mého názoru určité upřednostňování principu boje proti daňovým únikům na úkor zásady právní jistoty, resp. zásady ochrany legitimního očekávání, což se následně promítá taktéž do národních legislativ jednotlivých členských států.

V další kapitole jsem se věnoval analýze relevantních ustanovení Směrnice a jejich interpretaci. Základním nedostatkem Směrnice je, že neobsahuje jednoznačná ustanovení regulující především řetězové obchody a dodávky zboží prostřednictvím konsignačních skladů umístěných v jiných členských státech. Na to jsem navázal rozбором zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž lze konstatovat, že existující relevantní ustanovení Směrnice byla do zákona

transponována v odpovídajícím rozsahu a duchu odpovídajícím záměrům Směrnice. Výjimku zřejmě představuje požadavek obsažený v § 64 zákona, který uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podmiňuje registrací odběratele k DPH v jiném členském státě, zatímco v souladu s judikaturou Soudního dvora EU je hmotněprávním požadavkem obsaženým ve Směrnici fakt, že odběratel je osobou povinnou k dani.

Za nejvýznamnější považuji kapitolu čtvrtou obsahující analýzu pravidel regulujících mezinárodní obchod se zbožím v rámci Evropské unie a významných typových transakcí, jejichž daňový režim se naopak z důvodů chybějící regulace stává komplikovaným. Nejdříve jsem se zabýval rozбором pravidel pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, a to především způsobem, jakým musí podniky prokazovat, že zboží opustilo území daného členského státu a bylo přepraveno do jiného členského státu. Na první pohled se sice jedná o jednoduché pravidlo, ale je nutno si uvědomit, že dodavatel je v mnoha případech odkázán na informace, které obdrží od odběratele. Dodání zboží na dodacích podmínkách, dle kterých přepravu zajišťuje odběratel, se tak stávají rizikovými ze své podstaty. Nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu však nelze podmiňovat žádnou lhůtou pro zahájení či ukončení samotné přepravy zboží do jiného členského státu. Musí však vždy existovat časová a věcná vazba mezi dodáním zboží a jeho přepravou.

Jak je již uvedeno výše, další podmínkou uvedenou v zákoně je, že zákazník je registrován k dani v jiném členském státě. Zatímco z judikatury Soudního dvora lze dovodit, že hmotněprávní podmínkou je, že odběratel je osobou povinnou k dani, zákon stanoví přísnější podmínku, že odběratel je registrován k dani v jiném členském státě.

Další riziko cílající na podnik dodávající zboží do jiného členského státu je, že mu finanční orgány odeprou nárok na odpočet daně nebo nárok na osvobození od daně z důvodu že věděl nebo měl vědět, že se účastní řetězového obchodu stíženého daňovým podvodem. Aby tomuto riziku předešel, musí takový podnik přijmout opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby si ověřil, že jím uskutečněné dodání zboží nepovede k daňovému podvodu, resp. zda se tímto dodáním nezapojil do řetězového obchodu stíženého daňovým podvodem, přičemž tento daňový podvod mohl být realizován na jakémkoli stupni daného řetězového obchodu. Přitom není nutné, aby daný dodavatel věděl nebo mohl vědět, v čem přesně daný daňový podvod spočívá. Stejně tak není nutné, aby tento postup byl zakotven v národní legislativě daného členského státu.

V oblasti řetězových obchodů je dalším, zcela zásadním a základním pravidlem, které vymezil Soudní dvůr EU, princip přiřazení přepravy pouze k jednomu z na sebe navazujících dodání zboží, která tvoří daný řetězový obchod. Jedná se o pravidlo, které není obsaženo přímo ve Směrnici ani jiném právním předpise EU, ale které bylo postupně rozpracováno v rozsudcích Soudního dvora EU.

Toto pravidlo stanoví, že v případě více po sobě jdoucích dodání zboží spojených s jednou přepravou (podstata řetězového obchodu) musí být přeprava přiřazena pouze jednomu z těchto dodání. Toto jedno dodání zboží se pro účely DPH považuje za dodání zboží spojené s přepravou a všechna ostatní dodání zboží v řetězovém obchodu jsou pak dodáním zboží bez přepravy, přičemž každé dodání v rámci řetězového obchodu může začít teprve poté, co je ukončeno předcházející dodání zboží. Toto pravidlo je nutno uplatnit vždy, kdy se daného řetězového obchodu účastní minimálně tři subjekty, může jich však být i mnohem více. Jestliže přepravu zajišťuje zákazník, je nutno v souladu s judikaturou Soudního dvora při aplikaci tohoto pravidla vycházet především ze záměru odběratele dodat zboží do jiného členského státu a informací, které tento odběratel poskytne dodavateli.

U dodávek zboží realizovaných prostřednictvím konsignačního skladu v jiném členském státě působí podnikům komplikace především fakt, že národní předpisy členských států tak odlišným způsobem stanoví podmínky především (i) ohledně doby, po kterou se zboží může nacházet v konsignačním skladě, (ii) místa, kde může být zboží v daném členském státě uskladněno či (iii) okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň odběratelem.

V poslední kapitole jsou závěry z předcházejících kapitol aplikovány na praktické příklady intrakomunitárních plnění včetně ukázek, jak „pouhá“ změna např. sjednaných dodacích podmínek může zásadním způsobem ovlivnit daňovou pozici jednotlivých podniků účastnících se daných transakcí.

SUMMARY

The current transitional VAT system regulating intra-Community supplies was introduced along with the European single market and exists for more than 20 years without major changes. It does not reflect a technological development and the globalization of trade that bring increasingly complex types of transactions in which multiple businesses are involved and that are realized with the use of advanced technology. The transitional VAT system starts to be currently rather an obstacle for further development of the European single market.

The transitional system is so complicated that it not only leads to high costs and heavy administrative burdens related to the business within the European Community but it also creates an unreasonable risk to businesses that they will be additionally taxed or that their right to input VAT recovery will be challenged.

Therefore, the Commission made recently clear efforts to replace the current transitional VAT system by the definitive VAT system based on taxation in the member state of delivery (the member state of consumption) while the supplier will account for VAT in his member state where he is established, and this VAT will be redistributed through the financial authorities to the member states of consumption. A legislative development is described in the second chapter.

In the second chapter of this work also a basic legal framework of functioning the value added tax in the European Union as the most harmonized tax (together with the excise taxes) is briefly described. Here I would like to emphasize the role of the Court of Justice of the EU which through many of its judgments fills a gap in EU legislation in such a way that, in many cases, these judgments represent the further development of law rather than the interpretation of existing legislation. Another distinctive feature is then, in my opinion, a certain prioritizing of the principle of combating tax evasion to the detriment of the principle of legal certainty, respectively the principle of protection of legitimate expectations, which is then also reflected into the national legislation of each member state.

In the next chapter I dealt with the analysis of the relevant provisions of the Directive 2006/112/EC and their interpretation. The basic shortcoming of the Directive is that it does not

contain clear provisions regulating mainly chain transactions and supplies of goods through consignment stocks located in other member states. Then I made an analysis of the Czech Value Added Tax Act. It can be stated that the existing relevant provisions of the Directive 2006/112/EC have been transposed into the Czech VAT Act in the appropriate scope and in spirit corresponding to the intentions of this Directive. The exception seems to be represented by the requirement contained in § 64 of the Czech VAT Act according to which the exemption applicable on the delivery of goods to another member state requires a VAT registration of a customer in another member state. According to the case law of the Court of Justice of the EU a substantive requirement contained in the Directive is that the customer is a taxable person.

As the most important chapter I find the forth chapter which contains an analysis of rules governing the international trade in goods within the European Union and major types of transactions the application of which becomes complicated by reason of the lack of regulation. First, I dealt with the analysis of the rules regulating the VAT exemption applicable on delivering goods to another member state, in particular the way in which businesses must prove that the goods left the territory of the member state and have been transported to another member state. At first sight, it seems to be a simple rule, but it should be noted that the supplier depends in many cases on information received from his customer. Delivery of goods realized on delivery terms under which the customer arranges the transport is becoming inherently risky. On the other hand, the entitlement to a tax exemption applicable on the supply of goods to another member state cannot be conditional upon any deadline for the commencement or completion of the actual transport of goods to another member state. Nevertheless, there have to be always a temporal and substantive link between the supply and shipment of goods.

As already mentioned above, the other condition specified in the Czech VAT Act is that the customer is registered for VAT in another member state. While it is possible to conclude from the case law of the Court of Justice of the EU that the substantive condition is that the customer is the taxable person, the Czech VAT Act provides for more stringent condition that the customer is registered for VAT in another member state.

Another risk lurking on the businesses supplying goods to another member state is that financial authorities deny them to claim the input VAT recovery or to apply VAT exemption because they knew or should have known that they participate in the chain transaction wounded by tax fraud. In order to prevent this risk, the business should take measures that may be reasonably

required to verify that the supplies made by this business will not lead to tax evasion, respectively that the supply was not involved in the chain transaction wounded by tax fraud. The tax fraud can be realized at any stage of the chain transaction and it is not necessary that the supplier knew or should have known what exactly the tax fraud is. Nor is it necessary that this procedure was enshrined in the national legislation of the member state.

In the field of chain transactions another very fundamental and basic rule established by the Court of Justice of the EU is the principle of allocation of transport only to one of the successive supplies of goods that constitute the chain transaction. It is a rule that is not directly contained in the Directive 2006/112/EC nor in any other EU legislation, but this rule has been gradually worked out in the judgments of the Court of Justice of the EU.

This rule states that if more consecutive supplies are associated with one transport (substance of the chain transaction) the transport must be assigned only to one of these supplies. This supply is for VAT purposes considered as the supply of goods with the transport and remaining supplies in the chain transaction are then considered as the supply of goods without transport while each supply within the chain transaction can only begin when the foregoing supply of goods is finished. This rule has to be applied whenever the chain transaction involves at least three entities but there may be much more participants. If the transport is arranged by the customer it is necessary in accordance with the case law of the Court of justice of the EU to apply this rule based primarily on the customer's intention to deliver the goods to another member state and information that the customer provides to the supplier.

As regards supplies of goods carried via a consignment stock located in another member state the main complications are caused by the fact that the national law of the member states provides for different conditions specifically in respect of (i) the period during which the goods may be stored in the consignment stock, (ii) the place where goods may be stored in the member state of the customer or (iii) the time when the customer's tax liability arises.

In the last chapter practical examples of inter-Community supplies are commented, including examples of how "mere" change of e.g. agreed delivery conditions may significantly affect the tax position of individual businesses participating in those transactions.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ

1) Knižní publikace

- 1) BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7
- 2) BERGER, Wolfgang. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-83-8. Z originálního díla Mehrwertsteuersystemrichtlinie Praxiskommentar vydaného nakladatelstvím LexisNexis Verlag ARD Orac GmbH & CO KG přeložila Ing. Kristýna Šimáčková
- 3) BOBEK, Michal, Petr BŘÍZA a Jan KOMÁREK. *Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie*. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právo. 633 s. ISBN 978-80-7400-377-6.
- 4) DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ, Milan TOMÍČEK, *Zákon o dani z přidané hodnoty Komentář*, 6. aktualizované vydání, Praha: nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a.s., 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9
- 5) *EU VAT Compass 2015/2016*. Amsterdam: nakladatelství IBFD, 2015. 760 s. ISBN 978-90-8722-323-6
- 6) POSPÍŠILOVÁ, Petra a Jan RAMBOUSEK, *Daň z přidané hodnoty – Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty (nahrazující Šestou směrnici) a zákon o dani z přidané hodnoty*. Vydání první. Praha: nakladatelství ASPI, a.s., 2007. 448 s. ISBN 978-80-7347-244-0
- 7) VÍTEK, Bohumil. *Evropeizace českého práva*. Ostrava: Key Publishing, 2013. Právo (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-200-6.

2) Odborná periodika

- 1) AUJEAN, Michel, Christian VALENDUE and Marc WOLF. Reform of the EU VAT system for Intra-Community Transactions. *International VAT Monitor*. 2013, č. 1. ISSN 0925-0832.
- 2) BAL Aleksandra. Consignment and Call-off-Stock Transactions between Poland and Germany. *International VAT Monitor*. 2012, č. 5. ISSN 0925-0832.
- 3) BANCALARI, Maurizio. Movements of Goods to Italy. *International VAT Monitor*. 2014, č. 3. ISSN 0925-0832.

- 4) BURDA, Zdeněk. Dobrá víra v daňové judikatuře. *Daně a právo v praxi*. 2012, č. 12. ISSN 1211-7293.
- 5) HOLUBOVÁ, Olga. Nárok na odpočet daně v řetězových transakcích. *Bulletin Komory daňových poradců*, 2015, č. 4. ISSN 1211-9946.
- 6) HOLUBOVÁ, Olga, Nepřímý účinek Šesté směrnice. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 10. ISSN 1211-7293.
- 7) HORSTHUISS, Mathijs W a Frank J.G. NELLEN. Storage of goods under EU VAT. *International VAT Monitor*. 2013, č. 6. ISSN 0925-0832.
- 8) HUGHES, Peter. EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions. *International VAT Monitor*. 2012, č. 4. ISSN 0925-0832.
- 9) KOGELS, Hans. The R Case and Its Impact on the Destination Principle. *International VAT Monitor*. 2013, č. 3. ISSN 0925-0832.
- 10) KRYL, Stanislav. Uplatnění DPH při dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*. 2014, č. 2. ISSN 1211-9946.
- 11) KUHN, Zdeněk a Jan Kysela. Na základě čeho bude působit komunitární právo v českém právním řádu?. *Právní rozhledy*. 2004, č. 1. ISSN 1210-6410.
- 12) LEJEUNE, Ine, Jeanine DAOU a Stein DE MACIJER. The European Commissions Communication on the Future of VAT: A Recipe for Growth?. *International VAT Monitor*. 2012, č. 2. ISSN 0925-0832.
- 13) LEJEUNE, Ine, Sibylle VANDENBERGHE a VAN DE PUTTE Mathieu. VAT rulings on Cross-Border Situations in the European Union. *International VAT Monitor*. 2014, č. 4. ISSN 0925-0832.
- 14) MAUNZ, Stefan a Marchal HENDRIK. Zero Rating Cross-Border Triangular Transactions under EU VAT. *International VAT Monitor*. 2012, č. 5. ISSN 0925-0832.
- 15) PFEIFFER, Sebastian a Robert F. VAN BREDERODE. Combating Carousel Fraud, The General Reverse Charge VAT. *International VAT Monitor*. 2015, č. 3. ISSN 0925-0832.
- 16) RADVAN, Michal. Harmonizace daní v Evropské unii. *Daně a finance*. 2012, č. 3. ISSN 1801-6006.
- 17) SANDERS, Jan. Implications of the FBK Case on Chain Transactions. *International VAT Monitor*. 2016, č. 1. ISSN 0925-0832.
- 18) SWINKELS, Joep J.P. Zero Rating Cross-Border Supplies of Goods under EU VAT – Triangular Takeaway Transactions. *International VAT Monitor*. 2012, č. 6. ISSN 0925-0832.

- 19) TOMÁŠEK, Michal. Aktuální projevy neutralizace národního práva právem EU. *Právní rádce*. 2012, č. 3. ISSN 1210-4817.
- 20) WALPOLE, Michael. Tackling VAT Fraud. *International VAT Monitor*. 2014, č. 5. ISSN 0925-0832.
- 21) WOHLFAHRT, Beate. The Future of the European VAT System. *International VAT Monitor*. 2011, č. 6. ISSN 0925-0832.
- 22) WOLF, Redmar. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT Monitor*. 2013, č. 5. ISSN 0925-0832.
- 23) ZACHOVÁ, Veronika, Zneužití práva v daňovém právu v unijní judikatuře. *Daně a finance*. 2015, č. 1. ISSN 1801-6006.
- 24) ZŮNOVÁ, Milena. Přímý účinek Šesté směrnice. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 5. ISSN 1211-7293.

3) Právní předpisy

- 1) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- 2) Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- 3) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- 4) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- 5) Vyhláška č. 11/1975 Sb., ze dne 27. listopadu 1974, o Úmluvě o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR)
- 6) Smlouva o fungování Evropské unie
- 7) Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkající se daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně
- 8) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
- 9) Nařízení Rady č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 10) Rozhodnutí Komise ze dne 26. června 2012 o zřízení skupiny odborníků na daň z přidané hodnoty (2012/C 188/02)
- 11) Rozhodnutí Komise ze dne 3. července 2012 o zřízení fóra pro DPH (2012/C 198/05)
- 12) Umsatzsteuergesetz ze dne 26. listopadu 1979, ve znění pozdějších předpisů

- 13) Prováděcí vyhláška k dani z přidané hodnoty, Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) ze dne 21. prosince 1970, ve znění pozdějších předpisů
- 14) Ustawa o podatku od towarow i uslug ze dne 11. března 2004, ve znění pozdějších předpisů
- 15) Zákon č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

4) Judikatura

- 1) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci 106/77, Simmenthal, Celex: 61977CJ0106, ze dne 9. března 1978
- 2) Rozsudek Soudního dvora ve věci EU C-8/81, Becker, Celex: 61981CJ0008, ze dne 19. ledna 1982
- 3) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Celex: 61988CJ0320, ze dne 8. února 1990
- 4) Rozsudek Soudního dvora ve věci C-141/00, Kügler, Celex: 62000CJ0141, ze dne 10. září 2002
- 5) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-90/02 Bockemuhl, Celex: 62002CJ0090, ze dne 1. dubna 2004
- 6) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-354/03, Optigen Ltd , C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd a C-484/03 Bond House Systems Ltd, Celex: 62003CJ0354, ze dne 12. ledna 2006
- 7) Rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech C-439/04, Axel Kittel a C-440/04, Recolta Recycling SPRL, Celex: 62004CJ0439, ze dne 6. července 2006
- 8) Rozsudek SDEU ve věci C-245/04, EMAG Handel Eder OHG, Celex: 62004CJ0245 ze dne 6. dubna 2006
- 9) Rozsudek Soudního dvora U ve věci C-409/04, Teleos, Celex: 62004CJ0409, ze dne 27. Září 2007
- 10) Rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech C-536/08, X, a C-539/08, fiscale eenheid Facet - Facet Trading, Celex: 62008CJ0536, ze dne 22. dubna 2010
- 11) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-84/09, X, Celex: 62009CJ0084, ze dne 18. listopadu 2010
- 12) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-285/09, R, Celex: 62009CJ0285, ze 7. prosince 2010
- 13) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Celex: 62009CJ0385, ze dne 21. října 2010

- 14) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, Celex: 62009CJ0430, ze dne 16. prosince 2010
- 15) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-480/10, Komise v. Švédsko, Celex: 62010CJ0480, ze dne z 25. dubna 2013
- 16) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, Celex: 62010CJ0587, ze dne 27. září 2012
- 17) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-80/11 Mahagében kft a C-142/11 Péter Dávid, Celex: 62011CJ0080, ze dne 21. června 2012
- 18) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-118/11, Eon Aset Menidjmont OOD, Celex: 62011CJ0118, ze dne 16. února 2012
- 19) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, Celex: 62011CJ0273, ze dne 6. září 2012
- 20) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-285/11, Bonik EOOD, Celex: 62011CJ0285 ze dne 6. prosince 2012
- 21) Rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech C-606/12 a C-607/12, Dresser-Rand SA, Celex: 62012CJ0606, ze dne 6. března 2014
- 22) Rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech C-131/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof , C-163/13, Turbu.com BV, a C-164/13, Turbu.com Mobile Phone's BV, Celex: 62013CJ0131, ze dne 18. prosince 2014
- 23) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-401/13 a C-432/13, Balasz, Celex: 62013CJ0401, ze dne 21. ledna 2015
- 24) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-492/13, Traum EOOD, Celex: 62013CN0492, ze dne 9. října 2014
- 25) Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek, Celex: 62014CJ0277, ze dne 22. října 2015
- 26) Stanovisko generální advokátky Eleanor Sharpston přednesené 5. března 2015 ve věci C-526/13, Celexové číslo: 62013CC0526, ze dne 5. března 2015
- 27) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, č. j. 5 Afs 68/2009 – 113, RAMET, a.s., ze dne 1. února 2010
- 28) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 8 Afs 14/2010 – 195, MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o. ze dne 30. července 2010
- 29) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 8 Afs 21/2011 – 234, MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o. ze dne 15. června 2012

- 30) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 5 Afs 62/2012 – 36, AT CAT s.r.o., ze dne 29. dubna 2013
- 31) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 2 Afs 15/2014 – 59 E.ON Energie, a. s., ze dne 10. června 2015
- 32) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 1 Afs 21/2014 – 52, Zoologická zahrada Ústí nad Labem, ze dne 2. dubna 2014
- 33) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 6 Afs 117/2014 – 49, J.Š., ze dne 14. srpna 2014
- 34) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 6 AFS 156/2014 – 47, Lia Fail company s.r.o., ze dne 11. prosince 2014
- 35) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 6 Afs 200/2014 – 28, BANET, s.r.o., ze dne 25. června 2015
- 36) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 9 Afs 10/2015 – 29, BAL s.r.o., ze dne 18. června 2015
- 37) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 1 Afs 92/2015 – 35 LARNK SEE s. r. o., ze dne 16. prosince 2015
- 38) Rozsudek Ústavního soudu ČR, sp. zn. III. Ús 3100/2010, ze dne 30. 11. 2011
- 39) Rozsudek Nejvyššího soudu SR sp. zn. 6Sžf/45/2011, PRESTO SK, s.r.o, ze dne 26. září 2012
- 40) Rozsudek Nejvyššího soudu SR sp. zn. 3Sžf/45/2013, BHJ, a.s., ze dne 3. Června 2014
- 41) Rozsudek Nejvyššího soudu SR sp. zn. 4Sžf/29/2014, Tank s.r.o. ze dne 10. března 2015
- 42) Rozsudek Bundesfinanzhof, XI R 15/14 ze dne 25. února 2015
- 43) Rozsudek Bundesfinanzhof, XI R 30/13 ze dne 25. února 2015
- 44) Rozsudek Odvolacího soudu pro Anglii a Wales ve věci A3/2014/029,3Foncomp Limited, ze dne 3. února 2015

5) Internetové zdroje

- 1) Cfe-eutax.org [online]. 2015. [cit. 2016-02-28]. „Definitive VAT regime for intra-EU trade Options based on VAT being charged by the supplier while tracking the flow of the goods” European Commission, VAT Expert group, VEG N 50, str. 3. Dostupné z WWW: <http://www.cfe-eutax.org/node/5124>
- 2) Circabc.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-04-08]. Cross-Border Rulings (updated January 2016). Dostupné z WWW: [https://circabc.europa.eu/sd/a/47f6f34e-2812-4542-9ead-9608d1b681fd/Cross%20Border%20Rulings%20\(January%202016\).pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/47f6f34e-2812-4542-9ead-9608d1b681fd/Cross%20Border%20Rulings%20(January%202016).pdf)

- 3) Czso.cz [online]. 2016. [cit. 2016-05-15]. Statistická ročenka české republiky. Dostupné z WWW: <<https://www.czso.cz/csu/czso/statisticka-rocenka-ceske-republiky-2015>>
- 4) Ec.europa.eu [online]. 2015. [cit. 2016-02-28]. Studie „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf>
- 5) Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-03-10]. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf>
- 6) Ec.europa.eu [online]. 2015. [cit. 2016-03-17]. Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study, dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ey_study_destination_principle.pdf>
- 7) Ec.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2016-03-17]. Commission staff working document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/swd_2014_338.pdf>
- 8) Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-04-11]. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/action_plan/com_2016_148_en.pdf>
- 9) Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-03-18]. Test Case for Private Ruling Requests Relating To Cross-Border Situations. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/cross_border_rulings/cbr_info-notice-to-the-public_cs.pdf>
- 10) Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-03-22]. Stanoviska Výboru pro DPH. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf>

- 11) Ec.europa.eu [online]. 2016. [cit. 2016-04-02]. The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap Estimation. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/tgpg_report_en.pdf>
- 12) Gov.uk. [online]. 2014. [cit. 2016-02-26]. VAT Notice 725: the single market. Dostupné z WWW: <<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-725-the-single-market/vat-notice-726-the-single-market>>
- 13) Jerid.cz [online]. 2006. [cit. 2016-02-10]. Průvodce nákladní přepravou Českých drah, 27. Nový nákladní list CIM a vozový list CUV. Dostupné z WWW: <http://www.jerid.cz/files/downloads/PRU27_w.pdf>
- 14) Kmlz.de [online]. 2015. [cit. 2016-03-14]. Reorganisation of chain transactions!?. Dostupné z WWW: <http://www.kmlz.de/en/Newsletter_12_2015>
- 15) Oecd.org [online]. 2015. [cit. 2016-05-15]. OECD delivers international standard for collection of VAT on cross-border sales. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/newsroom/oecd-delivers-international-standard-for-collection-of-vat-on-cross-border-sales.htm>>
- 16) Online2.ibfd.org [online]. 2016. [cit. 2016-02-15]. IBFD Tax Research Platform. Dostupné z WWW: <http://online2.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/evat/html/evat_at_s_005.html&q=%2522calloff+stocks%2522+Austria&WT.z_nav=Search&colid=4929>
- 17) PFEIFFER, Sebastian a Pavel SEMERÁD. *Missing Trader Fraud in European VAT, MENDELU Working Papers in Business and Economics 41/2013* [online]. 2013. [cit. 2016-04-05]. Brno: Mendel University in Brno, dostupné z WWW: <<http://ideas.repec.org/s/men/wpaper.html>>

6) Další zdroje

- 1) Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 662/21.07.04 - DPH při prodeji zahraničního zboží, předkladatelé: Mgr. Milan Tomíček, Ing. Marie Konečná, CSc., ze dne 21. července 2004
- 2) Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 645/22.09.04 - DPH při pořízení zboží z jiného členského státu EU, předkladatelé: Mgr. Milan Tomíček, Ing. Petr Potomský, ze dne 22. září 2004
- 3) Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 125/25.04.06 – Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, předkladatel: JUDr. Ing. Martin Kopecký, ze dne 25. dubna 2006

- 4) Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 365/04.04.12 - Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty, předkladatelé: Ing. Zuzana Martínková, Ing. Stanislav Kryl, ze dne 2. května 2012
- 5) Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 467/16.12.15 Vývoz zboží v rámci řetězového obchodu, předkladatel: Milan Tomíček, ze dne 20. ledna 2016
- 6) Závěry Koordinačního výboru, příspěvek 10/26.01.05 - Uplatňování DPH v případě komisionářských smluv, autoři Ing. Václav Pátek, Ing. Petra Šafková, Ing. Jiří Nesrovnal, ze dne 14. prosince 2004
- 7) Zvláštní zpráva „Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření“, Evropský účetní dvůr, 2016, ISBN 978-92-872-3796-5

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty; mezinárodní obchod; jednotný vnitřní trh; intrakomunitární plnění; řetězové transakce; třístranné obchody; režim přenesení daňové povinnosti na příjemce; směrnice 2006/112/ES

Keywords

Value Added Tax; International Trade; Single market; Intra-Community supplies; Chain Transactions; Triangulations; Reverse-charge; Directive 2006/11/EC

Anotace

Disertační práce je věnována aplikaci daně z přidané hodnoty na mezinárodní obchod se zbožím, přičemž je zaměřena především na tzv. intrakomunitární plnění mezi členskými státy EU, a rovněž na to, nakolik je přechodná úprava systému DPH aplikovatelná v podmínkách jednotného vnitřního trhu EU. Cílem práce bylo jednak zmapovat dosavadní a možný budoucí vývoj systému fungování DPH v oblasti intrakomunitárních transakcí a jeho právní rámec, a zároveň provést analýzu relevantních právních předpisů (především směrnice 2006/112/ES a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) ve světle tvořící se judikatury Soudního dvora EU i národních soudů jednotlivých členských států EU, včetně aplikace zjištěných výsledků provedené analýzy na konkrétní vybrané transakce.

Jako zásadní se jeví otázka, jakým způsobem prokazovat splnění podmínek pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU. Podmínkou, která se jeví být nejrizikovější ve vztahu k nároku na osvobození od daně, je povinnost dodavatele prokázat, že zboží opustilo území daného členského státu, a to především v situaci, kdy samotnou přepravu zajišťuje odběratel a dodavatel se tak musí do značné míry spolehnout na informace, které mu poskytne odběratel. Pozici dodavatele stěžuje i fakt, že způsoby, jakými má být splnění této podmínky doloženo, se v jednotlivých členských státech výrazně liší. Zároveň je na dodavateli, aby v případě potřeby byl schopen prokázat, že učinil veškerá opatření, aby se ujistil o tom, že podmínky pro uplatnění osvobození jsou splněny, resp. že se neúčastní daňového podvodu.

Druhou zásadní oblastí, která je předmětem odborných diskusí, jsou tzv. řetězové obchody, tj. obchody se zbožím, kterých se účastní tři a více subjektů, přičemž zboží je dodáváno přímo od prvního účastníka poslednímu účastníku daného obchodního řetězce. Rozhodující úlohu v aplikaci DPH na tyto řetězové obchody zastávají rozhodnutí Soudního dvora EU, a to především rozhodnutí ve věci C-245/04, EMAG Handel Eder OHG a C-430/09, Euro Tyre Holding BV, jelikož samotná směrnice 2006/112/ES návod, jak v takových případech postupovat, neposkytuje (s výjimkou tzv. zjednodušených postupů pro třístranné obchody). Podstatou řešení je princip přiřazení přepravy pouze k jednomu z na sebe navazujících dodání zboží, která tvoří daný řetězový obchod. Dodání zboží, ke kterému je přeprava přiřazena, se pro účely DPH považuje za dodání zboží spojené s přepravou. Všechna ostatní dodání v řetězovém obchodu jsou pak dodáním zboží bez přepravy, přičemž každé dodání v rámci řetězového

obchodu může začít teprve poté, co je ukončeno předcházející dodání zboží. Toto pravidlo je nutno uplatnit vždy, kdy se daného řetězového obchodu účastní minimálně tři subjekty, může jich však být i mnohem více. Teoreticky je dle mého názoru nutno toto pravidla zkoumat i v případě tzv. třístranných obchodů splňujících podmínky pro aplikaci zjednodušených postupů.

Abstract

The dissertation is dedicated to application of value added tax to an international trade in goods while it focuses on so called intra-Community supplies between EU member states. It focuses also on the extent to which the transitional VAT system is applicable in terms of European single market. The aim of the dissertation was to map existing and possible future development of the VAT system in the area of the intra-Community supplies and its legal framework. The primarily task was to analyze relevant legislation (first Directive 2006/112/EC and Act No. 235/2004 Coll., about the value added tax, as amended) taking into account case law of Court of Justice of EU and national courts of individual EU member states, including the application of the results of analysis on specific selected transactions.

A fundamental question seems to be how to prove a fulfillment of conditions for application of the VAT exemption on delivering goods to another EU member state. The condition which appears to be most risky is that the supplier is obliged to prove that the goods left the national territory, especially in a situation where the actual transport is arranged by the customer and the supplier must largely rely on the information that he receives from the customer. The position of the supplier is complicated by the fact that the ways in which a compliance with this condition shall be documented varies in the individual Member States considerably. It is also to the supplier, if necessary, to be able to demonstrate that he has taken all measures to ensure that the conditions for exemption are fulfilled, respectively he is not involved tax fraud.

The other fundamental area which is the subject of the expert discussion, are chain transaction, i.e. the transaction with goods, involving three or more businesses, while the goods are shipped directly from the first participant to the last participant of the chain. The decisive role in the application of VAT on these chain transactions play by the decisions of the Court of Justice of the EU, and above all the decision in case C-245/04 EMAG Handel Eder OHG, and C-430/09 Euro Tyre Holding BV, since the Directive 2006/112/EC itself does not contain the instructions how to proceed in such cases (with the exception of the so-called simplified procedures for triangulation transactions). The substance of the solution is the principle of assignment of the transport only to one of the successive supplies of the goods that creates the chain transaction. The supply of the goods to which the transport is assigned, shall be for VAT purposes considered as the supply of goods associated with the transport. Remaining supplies in the chain

transaction represent then the supply of goods without transport, while each supply within the chain transaction can start only at the moment when the forgoing supply is terminated. This rule is to be applied whenever the chain transaction involves at least three entities. However, there may be much more participants. Theoretically, in my opinion, this rule must be examined also in the case of triangulation transactions that meet the conditions for the application of simplified procedures.